

مكتبة نعمة

محاضرات

في

مشكلات محاسبية معاصرة

السنة :الرابعة

قسم : المحاسبة

الفصل : الثاني

Fourth

السلام عليكم...

إن هذه المادة هي تشبه نظرية المحاسبة ونحن نعلم أنه:
المحاسبة بشكل عام هي من العلوم الإنسانية، يعني عملية تعكس
العلاقات والحقائق الموجودة في الواقع العملي وبالتالي في
زيادة التطور تتشكل الفروض وثم النظرية بشكل أساسي تتشكل

وبكل علم جانبين: ← جانب معرفي نظري.
← جانب تطبيقي.

وتشكل هذين المحاسبة بشكل أساسي... وصولاً إلى العولمة.
وتشكلت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً... وفيما بعد تم ظهرت المعايير الدولية
في السبعينيات في القرن الماضي لدينا العولمة وهذا انعكس على التطور الفكري
المحاسبي بشكل عام.

المحاسبة لديها جانبان ← جانب معرفي نظري "فكري".
← جانب تطبيقي.

سؤال:
هل يوجد هناك اتفاق على مفهوم للمحاسبة ؟؟
هناك من ينظر إليها على أنها نشاط خدمي.
وهناك من ينظر إليها على أنها نظام معلومات
← فالنظرة مختلفة، والمبادئ المحاسبية تشكلت عبر الزمن.

هذا التراكم المعرفي حول المبادئ كان هناك اتفاق عليها ؟؟
أم هناك قواعد متعددة للمحاسبة ؟؟

الجانب المعرفي:

عندما نقول المحاسبة:

هي علم و إطار مفاهيمي و مصطلحات و تعاريف و مبادئ و قواعد.

ولكن أضيفت لها جانب تطبيقي من خلالها يتم تطبيق المعارف

وغالبًا: لا نميز بين المحاسبة و النظام المحاسبي...

فالنظام المحاسبي:

هي إطار مفاهيمي فكري

في الواقع العملي:

بما يتعلق بالعمل المحاسبي من تبويب، تسجيل، تلخيص، إعداد القوائم المالية.

و لا ننسى أهم شيء هو الإفصاح و القياس.

هدف المحاسبة:

توليد معلومات للمستفيدين من أجل اتخاذ القرارات.

سؤال/: المحاسبة في صيغ التطور وحتى الآن... هل تولد معلومات تطبق على مستوى الدولة، العولمة، تطبيق المعايير ؟؟

إن المحاسبة تهدف لتوليد معلومات للمستفيدين من أجل اتخاذ القرارات ويجب أن تكون هذه المعلومات قابلة للمقارنة.

سؤال/: هل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة؟

يجب أن تكون المعلومات:

1) موضوعية 2) قابلة للمقارنة 3) فعالة

ولكن:

عندما تدخل الاجتهادات الشخصية ← تصبح هذه المعلومات غير موضوعية

لدينا مشكلة توحيد المحاسبة... هل يوجد توحيد محاسبي؟

حتى المعايير الدولية تأخذ توحيد محاسبي.

علمًا أنه عندما يتم التغيير يجب الإفصاح عن ذلك، مثال:

طرق التسعير الـ FiFo و الـ LiFo ← تعطي نتائج مختلفة

المهم أن نقول أن المحاسبة :

أصبحت في التطور التاريخي من أنواع المعرفة التي تقدم معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات للإدارة والمستثمرين.

ونحن نتكلم عن المحاسبة العامة سواء كانت مالية أم إدارية أم محاسبة تكاليف

نعلم أن :

أي منشأة ترتبط بعقد اجتماعي ضمني صريح ، يجب أن تنتج معلومات مفيدة

ويجب أن تكون ملاءمة

ملاءمة :

يعني مرتبطة باتخاذ القرار وملائمة بعض التطور التكنولوجي ، انفتاح الأسواق ، تطور التجارة الدولية ...

للمستثمر حاجة لمعلومات قابلة للمقارنة ، موضوعية ... لكن المحاسبة هل تقدم معلومات ؟

سؤال :

هل في المحاسبة توحيد في المدخلات والمخرجات ؟؟

لا ، في كل الصيغ التي أتينا لا يوجد توحيد محاسبي.

إذاً :

سنتناول مشاكل التوحيد المحاسبي ... وهي مشكلة موجودة عالمياً .. وأصبحت المحاسبة نوع من المعرفة ،

علماً أن دورة المعرفة تبدأ من :

1) خلق المعرفة : توليد المعرفة وحيازتها ومزاوجتها.
2) استدامة المعرفة : تعريفها ، تنظيمها ، تخزينها ، تجميعها ، تحليلها.
3) تقاسم المعرفة : تشاركها ، تواصلها ، توزيعها ، تعليمها ، نقلها.
4) تجديد المعرفة : تحديثها ، تحسينها ، توسيعها ، تعميقها ، تكييفها.

ويجب تطوير المعرفة عن طريق منهجية البحث هل من خلال ← الملاحظة والتجربة.

أو : ← المنطق.

أي هل الاستدلال المطبق هو ← استقرائي

← استنتاجي.

الاستدلال الاستقرائي:

من خلال الملاحظة والتجربة وغيرها ... والتي تعكس متغيرات البيئة الداخلية

سؤال:

الواقع العملي متبدل أم ثابت ؟؟

متبدل

ثم نعمم النتائج ونتراكم المعرفة ويتم تأصيلها.

الاستدلال الآخر هو المنطق:

تنطلق من قواعد منطقية فكرية معيارية قياسية وتطبقها على أرض الواقع.

- إذا أردت تطبيقه:

الاستدلال الاستنباطي ... هل المقدمات صحيحة ... هل المعرفة نبنيها من خلال الاستقراء أم من خلال المنطق أم من خلالهما ؟

- هناك رأي آخر:

تطبيق الاستدلال البرغماتي:

من خلال التجارب يمكن أن يكون لدينا آراء يمكننا تطبيقها شخصية واعتبارات شخصية.

مثال:

توحيد المصطلحات ← المعايير وحدت المصطلحات.

- توجد في المحاسبة مشاكل افصاح وقياس وغيرها أي بين ← الجانب النظري. ← والجانب العملي.

الجانب النظري:

المفاهيم، القوانين، النظرية ....

الإطار المعرفي الفكري يجب أن يتميز بالثبات

النظام متبدل بينما النظرية ثابتة في إطار توليد المعرفة.

إذاً:

لدينا مشاكل متعلقة بالمنهجية المتبعة والأسس العلمية المتبعة

هل توجد إدارة علمية للمحاسبة ... نحن نرغب بالبحث في المجال المحاسبي

سواء كانت جهات أكاديمية، معاهد علمية أو مهنية ...

- جمعية المحاسبين الأمريكيين عام 1966 أصدرت "بيان النظرية الأساسية للمحاسبة"
- وليم بيتون عام 1920 أصدر ما يتعلق "بالتوحيد المحاسبي" وأدان أنه هناك مشاكل في القياس المحاسبي

إذاً:

سؤال: في مشكلة بالتوحيد لأن المحاسبة تولد،تنتج معلومات للمستفيدين منها وإذا لم تكن ملائمة، موضوعية، قابلة للمقارنة ← توجد مشاكل إذاً حاجة في عصر العولمة لأنه المحاسبة أصبحت في عصر التطور والمعلوماتية.

وبالتالي:

إن إدارة عملية تنظيم المعارف المحاسبية وتطويرها وتوحيدها إدارة علمية منهجية أصبحت أمراً حتمياً.

- إن المساهمات لم تقدم حلاً نهائياً وكاملاً لها والسبب يعود في ذلك إلى:

1 - عدم وجود فهم محدد، شامل، واضح، منطقي، ثابت لمفهوم المحاسبة.
2 - عدم وجود إدارة وتنظيم لعملية توحيد المحاسبية.
3 - عدم الاتفاق على المنهجية المناسبة لصياغة المفاهيم المحاسبية ومنظوماتها.
4 - تشتت محاولات التوحيد المحاسبي وفقدان التنسيق الكافي بين فئات المجتمع للمعرفة المحاسبية.
5 - حدوث تغيرات وتبدل سريع في بيئة عمل المحاسبة يخلق مستجدات ومشكلات جديدة مما يؤدي إلى صرف الاهتمام عن مسألة التوحيد المحاسبي.

أي لا يوجد اتفاق على المفهوم ... إن المبادئ قد نتفق عليها .. ولكن قد نختلف في التطبيق ..

بشكل عام:

نحن بحاجة إلى معرفة (منطق) تحكم عملية القياس بشكل أساسي.

مشكلة المشاكل .. هي مشكلة القياس: في مجال انتاج المعلومة
الافصاح: في مجال عرض المعلومة.

نتكلم عن قياس نقدي، مالي، محاسبي ... هل يتم القياس على أساس التكلفة التاريخية، أم التكلفة الفعلية والذي غالباً ما يطبق هذا النموذج ولأنه يوجد تمسك بالتكلفة التاريخية لأنه يخلي نظام المسؤولية تجاه الهيئة العامة للمالية وفي تجاه الهيئة الضريبية، والجهات الحكومية..

مثال:

مفردات القوة الشرائية وثبات الأسعار، وحتى في ظروف الاستقرار هناك تضخم نقدي، انخفاض القوة الشرائية وتصبح البيانات مضللة وغير قابلة للمقارنة

نظام تكلفة تاريخية ← هو نظام موضوعي

- القياس يتأثر بعاملين:
  1] وحدة القياس.
  2] أساس القياس.

- وحدة القياس هي العملة السورية، الوحدة الوطنية ولكن هل يتم القياس بـ:
  1) التكلفة التاريخية.
  أو 2) التكلفة الاستبدالية.
  أو 3) القيمة الحالية ← سعر السوق.
  أو 4) صافي القيمة البيعية.
  أو 5) القيمة الجارية ← سعر السوق.

- لنفرض اشترينا بضاعة وبعد فترة ازداد ثمنها ألا يجب تسجيلها في مستند؟؟
  نعم، يجب ذلك.
- هناك افتراض هو ثبات القوة الشرائية ← وهذا الكلام خاطئ
  يعني: الافتراض بثبات الأسعار وعدم تغير القيمة.
- هناك انتقادات كثيرة.. ولكن بالرغم من تغير القوة الشرائية مازلنا نستخدم التكلفة التاريخية ... وهو نظام يتمسك بالمستندات.
- لا يجوز تسجيل أي عملية بدون مستند.

الإدارة تنبؤ بالمستقبل

هناك مشكلة ضمنية في التضخم هناك مشكلة في انخفاض القوة الشرائية.

* إن نظام التكلفة التاريخية يقع في خطأين:

1) خطأ وحدة القياس.

2) خطأ التوقيت.

1) خطأ وحدة القياس: لا يعترف بتغير القوة الشرائية وبالتالي الحل:

هو الاعتراف بتغير القوة الشرائية .. لذلك ظهر نظام محاسبة:

• المستوى العام للأسعار.

أو • محاسبة التضخم النقدي.

أو • القوة الشرائية الجارية.

أو • نظام التكلفة التاريخية المعدلة.

← هناك وحدتان للقياس هما ← اسمية.

← عامة ثابتة ← تطبق من خلال الأرقام القياسية العامة.

معنى كلمة قياسية عامة:

أي عندما تنخفض القوة الشرائية ← كل أسعار البلد ترتفع ← يعني ارتفاع في المستوى العام للأسعار.

• مثال: عند شراء موبايل أو لابتوب في القديم والآن أصبحت أسعارها منخفضة علماً أنه ما زال هناك ارتفاع في المستوى العام في الأسعار (تضخم) أي بقي مستمر رغم ذلك.

2) خطأ التوقيت:

عندما نشتري سلعة أو أصل .... هل نعترف بتغير القيمة؟

لا، لأنه حسب التكلفة التاريخية:

الإيراد يتحقق عند البيع

- ظهرت عادة أخرى للقياس وهي ((القيمة الجارية))

سعر الدخول الجاري : نفترض بتغير القيمة .. فكلما زادت القيمة ← نعترف بها

الذي يعبر به القيمة هو السعر.

القيمة هي السعر في السوق.

- نظام التكلفة التاريخية : لا يفيد في اتخاذ القرارات لأن القوائم المالية تصبح مشوهة لا تعكس الواقع الاقتصادي المعاش.

محاسبة القيمة الجارية :

ينطلق من السعر الحاضر أي العرض والطلب أي نتكلم عن قيمة واحدة.

نتيجة تغير القيمة الجارية الناتجة من عرض وطلب عن سعر سلعة خاصة محددة.

تعكس الواقع الاقتصادي المعاش و لكنها غير مطبقة..

سعر السوق :

هل يوجد انتقاد في سعر السوق هل هو مفرق أم بالجملة أم ...؟

- التكلفة الاستبدالية :

هي سوق الشراء ، سعر الدخول الجاري.

- صافي القيمة البيعية :

سعر الخروج الجاري.

- لا تتجاوز الخطأين (القياس والتوقيت) بحاجة إلى قيمة جارية معدلة.

لدينا عادة قياس مختلفة.

- لا يوجد افصاح سليم بدون قياس سليم.

- عندما نعترف بتغير القيمة ← محاسبة ايجابي.

- مشكلة أخرى لدينا :

تغير أسعار الصرف للعملات الأجنبية ← م.م في أسعار الصرف.

نحن بحاجة لإنتاج معلومات تساعد في اتخاذ القرارات للمستفيدين المستثمرين الحاليين و المستقبليين المرتقبين.

محاسبة الموارد البشرية.. كيف تعالج؟ هل تعتبر مورد للإنتاج؟ هل الأصل البشري أصل منتج؟؟ .. لماذا لا يظهر في الميزانية؟

إذا اعتبرنا أن الأصول البشرية هي أصول منتجة؟ كيف نقيّم هذه الموارد؟
هل بدلالة هذه المرتبات، أم بالمنافع المستقبلية التي تنتج عن عمل العامل؟
إذاً:
نطبق القيمة الحالية ← مدخل اقتصادي
ملاحظة:
لو أردنا التعبير عن الأصل البشري بالوحدات النقدية.. لا يعبر عنه بدقة
هل الأصل البشري يباع ويُشترى؟
من خلال العقود ممكن نقله للإنسان من شركة لأخرى... ولكن من الناحية القانونية أننا نتحكم به كإدارة... الشيء المتفق عليه أن الإنسان لا يُباع ولا يُشترى

مشكلة أخرى: محاسبة المسؤولية الاجتماعية:
هدف الإدارة هو تعظيم الربح لذا في سبيل تعظيم الربح المنشأة كانت تتجاهل كل عامل لا يحقق ولا يسعى لتعظيم الربح... يستبعده.
تلوث البيئة والأشجار...

كل هذه المشكلات هي لب كل هذا الأمر...
وإن مشكلة القياس: هي معقدة وهناك أكثر من سؤال يجب الإجابة عليه في القياس.
ملاحظة:
محاسبة التكلفة التاريخية:
حفاظاً على رأس المال النقدي.
مثال: في ظروف التضخم الفرق عن تطبيق التكلفة التاريخية وصولاً للقوائم المالية

هناك قاعدة عامة:

الحفاظ على رأس المال مكمم هنا في التكلفة التاريخية حافظاً على رأس المال بشكله النقدي فقط أي لا حافظاً على القوة الشرائية.

- محاسبة المستوى العام للأسعار أو محاسبة القيمة الجارية أو محاسبة القيمة الجارية المعدلة: باستخدام أسعار معدلة.

مثال:

أصل كان مليون و الرقم القياسي كان ١٠٠ ٪ وأصبح الآن 300 ٪ للمحافظة بالمليون يجب أن تقرب ب 300 ٪ أي يجب أن تصبح 3 ملايين بآخر السنة للمحافظة بالقوة الشرائية.

- اذا كان مبلغ يشتري سلعتين وأصبح يشتري نصف سلعة بفعل انخفاض القوة الشرائية وارتفاع المستوى العام للأسعار.

← نقدم بيانات في التكلفة التاريخية لكنها مشوهة.

ملاحظة:

نظام التكلفة الاستبدالية حافظاً على رأس المال بصورة طاقة انتاجية.

- لدينا أنواع متعددة من رأس المال:
- رأسمال مالي.
- رأسمال اقتصادي.
- رأسمال بصورة طاقة انتاجية.
- الخ.....

نتيجة:

وحدة القياس هي ليست ثابتة هي وحدة مطاطة تتأثر بالتضخم و الانكماش و... علماً ارتفاع الأسعار مستمرة.

مثال:

كان غرام الذهب 4 ليرات سورية وحالياً 6000 ل.س

نقسم $\frac{6000}{4} = 1500$ وهي مقدار ارتفاع غرام الذهب. (1500 مرة ازداد)

• هنا المعايير تطبق نظام التكلفة التاريخية ....

ملاحظات هامة:

1) لولا تعارض المصالح لما احتجنا لتطور المحاسبة.

2) تعارض المصالح هو السبب الجوهري لوجود المحاسبة.

3) الإدارة هي آخر من يقرأ القوائم المالية ← فهل تنتظر لآخر السنة لإعدادها ← فهي مالكة لشبه الإدارة تطلع على تقارير مفصلة وآخر ما نفكر به هي القوائم المالية.

4) الشركات المساهمة في سورية ملزمة بمعايير الدولية.

5) شركات التضامن غير ملزمة بالمعايير الدولية.

6) البنوك الحكومية ملزمة بنظام محاسبي خاص بها.

مقرر هذه المادة هو:

1) التوحيد المحاسبي.

2) القياس المحاسبي.

3) تغير المستوى العام للأسعار.

4) محاسبة القيمة الجارية.

5) تغير أسعار الصرف.

6) محاسبة الموارد البشرية.

7) محاسبة على المسؤولية الاجتماعية.

انتهت المحاضرة الأولى

السلام عليكم.....

إن المشكلات التي افترضتها هي ليست جميع المشكلات بل أبرزها.

المقصود بالمشكلات المحاسبية المعاصرة:

هي المشكلات التي ظهرت نتيجة الممارسة المحاسبية وهي مشكلات لا تزال قائمة لم تحل لا تزال حتى الآن موجودة ووجهات نظر متكون عديدة متنوعة ..... سنتناول هذه الموضوعات ..... وسنضيف تعديلات هي "محاسبة القيمة المضافة"

اليوم سنبدأ بأول موضوع منه هو:

• تطوير وتوحيد المعارف ....

سؤال: ما الفرق بين المعرفة والعلم؟؟ وبين معلومة والبيانات ؟؟

البيانات:

جملة معطيات تخص أصل ما، ظاهرة ما، التزام ما، فأنا إذا أردت ترجمة أرقام أكون ولدت عملية بيانات ..... وبالتالي البيانات: هي حقائق موجودة وتكون على شكل أرقام ورموز الخ ...

البيانات:

هي مادة خام داخل النظام ونجري عمليات تشغيل عليها فتتحول إلى معلومات

هناك ثلاثة نواحي تميز البيانات عن المعلومات يعني خصائص:

1- الملاءمة للقرار وبالتالي المنفعة:

لأن البيانات عندما نجري عليها عمليات معالجة وتأتينا بمنفعة تعود علينا عندها نسميها معلومات .... أما: عندما نخزن البيانات ولا تعود علينا بمنفعة تبقى بيانات ..

2- نحن نترجم أي حدث لنستطيع قياسه إلى أرقام، ندخلها داخل النظام ونجري عليها عمليات وقوائم ..... نكون قد حولنا هذه البيانات إلى معلومات .

3- هي نتاج عملية توليد داخل نظام المعلومات ..... فن عملية توليد هذه "تخلق المعرفة".

إذاً عملية خلق المعرفة:

هي كشف معلومة لم تكن موجودة من قبل .. هي معلومة جديدة تفيد باتخاذ القرار

المعرفة: دائماً فيها طابع شخصي.. وهذا ما يميزها عن المعلومة ... من خلال المعارف الشخصية مثلاً عمل تحليل عالمعلومة ... ليكون قد كونت عنده معرفة ... هذه المعرفة ضمنية شخصية ومن ثم بالوسائل المتاحة تتحول من معرفة ضمنية إلى معرفة صريحة ..

نحن المعلومات التي ولدتها داخل النظام أحولها من معلومات ضمنية ← إلى معلومات صريحة عن طريق إعداد القوائم المالية مثلاً ... أي عبر نشرها للمستخدمين ...

سنتحدث اليوم عن: الفصل الأول ...

مشكلات التوحيد المحاسبي

نتناول ما يلي:

- نشأة التوحيد المحاسبي.
- أهمية التوحيد المحاسبي وضروراته.
- مفهوم التوحيد المحاسبي
- جوانب التوحيد المحاسبي
- مستويات التوحيد المحاسبي.
- شروط توحيد المعرفة المحاسبية.
- مشكلات توحيد المعرفة المحاسبية:
  - مشكلة تحديد مفهوم المحاسبة.
  - مشكلة إدارة عملية التوحيد المحاسبي وتنظيمها.
  - مشكلة اختلاف التشريعات القانونية المؤثرة في الممارسة المحاسبية وتنوعها ..

المعرفة: هي ذخيرة المعلومات التي تستخدم لاتخاذ القرارات الأفضل وهي ليست المعلومات نفسها.

إذاً: هي مجموعة الحقائق والقوانين المكتشفة التي ترافق الظاهرة وتنظمها والتي تتراكم من خلال الدراسات والأبحاث عبر الملاحظة والتجربة والتفحص.

إن المحاسبة: هي أحد فروع المعرفة المتخصصة

إن المعارف هي نوعين:

1) معارف ضمنية ← شخصية حدسية

2) معارف صريحة ← تنقل ويتداولها.

تم تحويل المعرفة الصريحة إلى معرفة ضمنية من خلال فهم واستيعاب المعارف والمعلومات وإغنائها بمعارف وخبرات وأفكار شخصية، وإن الابداع الذي يخلق المعرفة يحتاج إلى إدارة واعية وناجحة

ملاحظة:

إن ممارسة المعرفة شيء مختلف عن المعرفة..

من خلال النظام المحاسبي ← أولاً احتياجات لمستخدميها، وتنويع الشركات، ومعظم تعالج المعرفة..

مثال:

شركات مدرجة في بورصة دمشق للأوراق المالية ... أعطتني التزامات للإفصاح ... وعندما أعد قوائم أنا كمحاسب مضطر لأنفذها ألزمتني أن أفصح عن هذه الشركات ضوابط الإفصاح أنا ملزم فيه ... وأرجع بالنسبة إلى كمبدأ أتفق عليه ويصبح لي كمرجع..

مثال:

أدخل بتفاصيل وصميم الممارسة العملية ... أتقيد بالإفصاحات الهامة إلخ..

• القياس:

هي ترجمة الحدث لرقم ← يعني خلقت معرفة ← والقياس له مرجعية

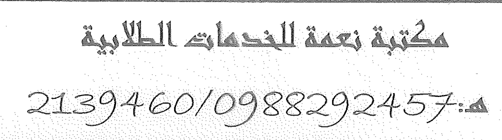
سؤال:

هل نستطيع أن نقيس الربح بأي مقياس؟

كل شيء يخضع لعملية قياس الربح يكون له مرجعية

هناك طرق ومعايير ومبادئ كثيرة ... وأي خيار مختلف عن آخر يكون يغير لي القيم ... وهذا لا يجوز ... لتغير الرقم ... لذا يكون مرجعية للقياس

← المشكلة ... ليست لدينا معايير ثابتة



المعارف التي اكتسبناها في الممارسة ← ليست ثابتة وهذه هي مشكلتنا في المعارف المحاسبية التي يجب أن نرجع لها ← لذلك ليس لدينا مرجعية علمية صحيحة ليست واحدة ولا ثابتة لأنها تتغير بمرور الزمن .. وقد تكون متناقضة

مثال:

الهلاك الأصول الثابتة بالقسط الثابت ... ← لدينا قيم ثابتة

" " " المتناقص ← ليس لدينا قيم ثابتة.

← المشكلة لماذا ليس لدينا نفس الأساس في القياس.

إن المعايير أتت لمصلحة جهات لها نفوذ سياسي و اقتصادي ...

← لماذا نعتمد الـ FIFO وألغت المعايير الـ LIFO ؟؟ سؤال:

سؤال: ما المستثمرين ؟؟

استثمار مباشر ← عملت عقد واتفقنا أنا وشريكي على بناء وتأسيس شركة

استثمار غير مباشر ← عندما لا أعرف شريكي وأستغني عنه في أي لحظة

سوق المال:

هو السوق الذي يباع ويشترى فيه أسهم.

ضمن اقتصاديات التضخم:

FIFO: تكلفة المبيعات قليلة ← هامش ربح كبير ← الوضع ممتاز ← الأسعار قديمة

قيمة المخزون بأحدث الأسعار ← قيمة المخزون كبيرة ← أبيع بسهولة بالسعر المرتفع ← أحقق ربح

لذا:

في الحالتين: في وسط الرخاء ← أحقق أرباح عالية

في وسط الأزمات ← أحقق أرباح عالية أيضاً ← وتطمين المستثمر المباشر.

• إذاً المعايير:

أتت لمصلحة المستثمرين الغير مباشرين (الأجانب)

* تنظيم المعرفة :

يحتاج الى إدارة واعية وناجحة . ففي الجانب الميداني لعمل المعرفة تحتاج المعلومات الى تجميع و تصنيف و نشر .

و المعارف المستخدمة هنا والناتجة لهذه الأعمال بحاجة الى أن يتم تحديدها و تعريفها و تأصيلها و تنظيمها من بنى هيكلية وفكرية سليمة ← تحتاج لإدارة واعية وفاعلة.

- عمل المعرفة :

يتطلب قدرات ذهنية واعية إبداعية و إدارة واعية تلم بشقّي جانبي إدارة المعرفة وهما:

أ) ادارة المعارف الصريحة و المعلومات .

ب) ادارة عاملي المعرفة .

أ) تعني المعارف المكتسبة كجملة واحدة لاستخدامها في توليد المعلومات وفق المتطلبات الفكرية الصريحة .

ب) ترتبط بكل من له صلة بالمعارف و المعلومات سواء لنقلها أو لاستخدامها أو توليدها ...

← ادارة المعرفة المحاسبية يجب أن تراعي هذين الجانبين :

1- لتتعامل مع حصيلة المعارف المعمول بها بالوقت الراهن (المتمثلة بالضوابط المستخدمة في القياس والإفصاح المحاسبي)

2- لتتعامل مع مجتمع المعرفة المحاسبية .

3- لتتعامل مع آليات إدارة وتنظيم عمل المعرفة .

* إدارة المعرفة :

إدارة علمية واعية تمكّن من تحويل البيانات الى معلومات مفيدة ..

و لتحقيق ذلك لابد من :

- أن تتكامل المعارف المحاسبية في إطار معرفي فكري منطقي سليم لتشكل وحدة معرفية واحدة هي « المعرفة المحاسبية » .

* في مجلس المعايير :

يعتمدوا المنهج البرغماتي ← ليس لدينا مرجعية ثابتة ولا ادارة علمية للتنظيم و...

تطور بدايات التوحيد المحاسبي بعد :

ظهور أزمة الكساد العالمي بدأت المطالبة بضرورة توحيد أسس إعداد المعلومات والبيانات في استخدامها.

ازدادت المطالبة بضرورة وجود أسس قياس واحدة نتيجة توحيد الممارسة العملية وكان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA : (ممارسة عملية) قد جمع وحصر جملة من المبادئ المحاسبية الـ GAAP وتبنتها بورصة الأوراق المالية في نيويورك هذه المبادئ وألزمت الشركات المسجلة فيها بضرورة استخدامها عند إعداد قوائمها.

ثم ظهرت المعايير المحاسبية الدولية IAS : لمقارنة المعلومات المحاسبية على المستوى الدولي..

وظهر مجمع المحاسبة الأمريكي AAA الذي له دور بارز في الإطار الفكري التي تحكم القياس المحاسبي

← للوصول إلى معرفة محددة يجب أن تكون لدينا منهجية ثابتة :

في المحاسبة ظهرت لدينا مجالات لم تكن موجودة من قبل :

مثل : الاهتلاك ، المشتقات المالية ، حساب التحوط و....

فلما تبنت بيئة جديدة اضطرت المحاسبة للتكيف معها .. لذا نلاحظ المشكلات التي تظهر ونعطيها أولوية لها وننسى المشكلات السابقة لأننا مضطرين للتعايش مع الواقع ← وهذا يؤثر على تطور المعارف المحاسبية

- تطور المعرفة المحاسبية :

1) عن طريق الممارسة المحاسبية

2) دراسات علمية ، نظرية ، تجريبية ، تطور المعارف والعلوم الأخرى.

هناك نوعان للمعرفة :

1) معرفة علمية.

2) معرفة غير علمية.

1) موازين علمية، تجريباً، جربته.

2) المعتقدات، المذاهب... معتمدة على الذات والضمير والتشخيص الذاتي (معارف شخصية)

← هناك أبحاث تفصل بين معارف علمية ومعارف شخصية.

• المعرفة هي بطبيعتها دورية ← تتجدد وتتطور.

ويترافق دورة المعرفة مجموعة عمليات يرافق كل منها مجموعة أنشطة:

1) عملية خلق المعرفة:

تحويل المعرفة الضمنية ← لمعرفة صريحة.

أنشئ بيانات، دخلتها على النظام وشغلتها ← تكون قد تحولت لمعرفة.

• أنشطة خلق المعرفة:

1- توليدها: صممت نظام محاسبي جديد ← خلقت معرفة جديدة

2- حيازتها: مستخدم لا أستطيع ذلك لذا أطلب من شركة ذلك

3- مزاوجتها: حللت وعالجت معلومات لدي وجاءت لدي معلومات جديدة ← زاوجتها.

2) استدامة المعرفة:

تخزينها، ترتيبها، تأصيلها، تحليلها، تنقيتها...

• أنشطة استدامة المعرفة:

1- تخزينها: حفظه مصدر أطلب منه هذه المعرفة

2- تنظيمها: أعرف أين ومتى أضعها.. لتبقى سليمة ولا تضيع.

3- تجميعها وتحليلها: يكون لدي مصدر آخر في حال أضعت مصدري الأول يكون لدي مصدر آخر.

3) تقاسم المعرفة:

ماهو مجتمع المعرفة المحاسبية ؟؟

الإدارة، جهات متعددة مثل: المستخدمين، المستثمرين، عامة الجمهور.

أي عدد ممن يعطيها

• أنشطة تقاسم المعرفة:

1) تشاركها: مع مين أشارك هذه المعرفة

2) تواصلها: عدم توقف عملية المعرفة

3) توزيعها: لمين ومتى وما الوسائل التي يتم بها التوزيع.

4) نقلها ونقلها: من مكان لآخر، بيدوياً أو بالسيارة ... من شخص لآخر...

ملاحظة:

الطالب من وضع بحث علمي في رسالة الماجستير هو ← خلق معرفة.

" " " كتاب هو ← نقل معرفة.

الكتاب: هو وسيلة نقل معرفة.

عندما أصل لنتائج .. مثلاً طبقتها .. هنا تقاسمتها مع المجتمع.

سؤال) الفرق بين نقل وخلق المعرفة هو:

عندما أبحث ← أنا أخلق معرفة لذا أضطر لأحدد ماهي مشكلتي، هدفي، فروضي وأضع منهجية البحث، ثم أقرر .. هل النتائج أحللها أم لا...

في الكتاب: هناك فصول وأبواب ... وهذا غير موجود بالبحث العلمي

4) تجديد المعرفة:

أنشطتها لتجديد المعرفة:

1) تمييزها: الشيء الموجود لشيء وأردت تغييره

2) تحسينها: العمل على إصلاحها.

3) تعميقها: وسعها.

4) تكييفها: مع المجتمع غير قادرة على التغيير لتتناسب مع بيئتي...

ليش؟:

نحن نتبنى المعايير ولا نتكيف معها... لأنه لدينا بيئة يجب التكيف معها ومعرفة ماهي المشاكل لنستطيع حلها...

انتهت المحاضرة الثانية

Fourth

السلام عليكم ....

اليوم سنتحدث عن : "التوحيد المحاسبي للمعارف"

مسائل مرتبطة بتوحيد المعرفة المحاسبية :

أولاً: مسألة حجم التوحيد :

قد يكون التوحيد : للمفاهيم ، للمصطلحات و التعريفات للفروض و المبادئ أو للطرق والقواعد

وقد يكون لقضايا أخرى : للسنة المالية و دليل الحسابات وغيرها

← محاولات توحيد الممارسة العملية ←

أ) التوحيد عبر المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً :

يشمل بشكل أساسي المبادئ دون غيرها ولم يكن إلزاماً على الشركات الثبات عليها من عام لآخر ، حيث اشترطت الإفصاح عن وجود التغير وأثر هذا التغير في حال حدوثه .

ب) التوحيد عبر المعايير المحاسبية الدولية :

يشمل المصطلحات والمعالجات المحاسبية للمشكلات المطروحة في الواقع العملي .

انصب اهتمام هذه المعايير على التوحيد الأفقي (المكاني) لتحقيق قابلية المقارنة .

ثم أوصت بضرورة الثبات في تطبيقها وبضرورة الإفصاح عن أي خروج عنها في حال الضرورة ، وعن أثر ذلك على القوائم .

ج) التوحيد عبر المنطلقات الفكرية للقياس المحاسبي :

يشمل بشكل أساسي للمفاهيم والمصطلحات ومضامينها ، الفروض والمبادئ ذلك لأن وحدة المنطلقات الفكرية توحد الممارسة العملية وتضمن قابلية المقارنة

نتائج محاولات التوحيد

كانت النتائج غير فعالة بسبب:

- غياب المفهوم العلمي للمحاسبة
- غياب المنهج المستخدم في صياغة المفاهيم المحاسبية ومنظوماتها

ثانياً: مستوى التوحيد المحاسبي:

- التوحيد يجب أن يشمل الإطار الفكري؛ الذي يحتوي على المفاهيم والمصطلحات ومضامينها والفروض والمبادئ وخصائص المعلومات المحاسبية.
- توحيد السياسات واختيار القواعد وغيرها فإنها تترك للنظام المحاسبي (للممارسة العملية)

متطلبات توحيد المعرفة المحاسبية:

أولاً) صياغة المفاهيم المحاسبية ومنظوماتها على أسس علمية منطقية:
الأساس العلمي يقوم على الاستدلال المنطقي بعيداً عن الذاتية والاجتهادات الشخصية.
إنه يضمن سلامة المفاهيم المحاسبية ومنظوماتها عند صياغتها والبحث عن ضوابط للقياس والإفصاح ويضمن عدم تباينها وعدم تغير مضامينها عبر الزمن ويحقق وحدتها وثباتها من الناحية العلمية وبالتالي وحدة الممارسة العملية.

ثانياً) تحديد المنهجية العلمية المناسبة لصياغة المفاهيم ومنظوماتها في مراحل عملية التوحيد كافة:
المنهج العلمي: هو تطبيق المنطق كظاهرة مشتركة تخص كل معرفة علمية.
والمحاسبة كونها أحد فروع المعرفة تحتاج إلى تأصيل معارفها وإضفاء الطابع العلمي عليها.
فالنتائج المرجوة من عملية التوحيد تختلف باختلاف المنهج المستخدم استخدام "الاستدلال الاستقرائي" في مراحل البحث كافة يربط النتائج دوماً

الواقع المتغير وظروفه ومؤثراته.

• استخدام "الاستدلال الاستنباطي" قد لا يصلح في بعض مراحل صياغة النظرية بعض "المصادرات" التي ينطلق منها البحث حسب هذا المنهج، قد تكون غير منطقية، فتؤدي لنتائج غير منطقية، وغير موضوعية.

من الضروري:

• استخدام المنهجين معاً لكن يجب تحديد متى استخدم كل منهج في مراحل البحث المختلفة.

كما أنه يجب الحسم في صلاحية الاستدلال الاستقرائي بفلسفته البرغماتية للوصول إلى التوحيد المحاسبي.

• جهات عديدة اهتمت بمسألة البحث عن ضوابط لممارسة العمل المحاسبي منها:

1- مجلس معايير المحاسبة الدولية

Board (IASB) International Accounting standard

2- الاتحاد الدولي للمحاسبين

Accountants (IFAC) International Federation

3- المجموعة الاقتصادية الأوروبية في الولايات المتحدة:

European Economic Community (EEC)

1) المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين: AICPA

American Institute of certified public Accountants

2) مجمع المحاسبين الأمريكي:

Accounting Association

3) هيئة معايير المحاسبة المالية:

Accounting standard Board

4) لجنة تبادل الأوراق المالية:

Exchange Commission (SEC)

وفي بريطانيا معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز

Institute of chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)

جماعات المستخدمين المؤثرة على صياغة المعايير المحاسبية:

منشآت الأعمال

FASB

- المجتمع المالي (المحللين والبنوك والمؤسسات المالية)
- مكاتب المراجعة
- التنظيمات المهنية AAA و IMA و FEI
- معهد المحاسبين القانونيين واللجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية
- الجهات الحكومية SEC , IRs
- الأكاديميين
- الاتحادات الصناعية
- المستثمرين

المعايير والتفسيرات والنشرات المحاسبية

وننتقل الآن لعرض سلبيات المحاضرة الماضية اضافة لهذه المحاضرة...

ونتكلم بتعريف أهم شركات المراجعة وماهية المراجعة...

مشكلات تطوير المعرفة المحاسبية وتوحيدها:

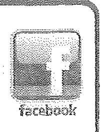
- ماهية المعرفة المحاسبية
- ضرورات تطوير وتوحيد المعرفة المحاسبية
- محاولات تطوير وتوحيد المعرفة المحاسبية
- ماهية توحيد المعرفة المحاسبية ومتطلبات تطويرها
- مشكلات تطوير المعرفة المحاسبية
  - مشكلات تفاوت وتنوع بيئة عمل المحاسبة
  - مشكلة تحديد هوية المحاسبة كمجال معرفي
  - مشكلة إدارة عملية تطوير المعرفة المحاسبية وتنظيمها

المعارف المحاسبية السائدة:

- ليست متكاملة وتحتاج إلى التحديث والتطوير.
- لا تتمتع بخصائص المعرفة العلمية:
  - الثبات النسبي (زمنياً ومكانياً)
  - الموضوعية.
- غير فعالة، وقابليتها للمقارنة ضعيفة
- ضوابط القياس متبدلة ومتغيرة.

ماهية المعرفة المحاسبية:

المعرفة: هي مجموعة الحقائق والقوانين المكتشفة التي ترافق الظاهرة وتنظمها تتراكم من خلال الدراسات والأبحاث عبر:
- الملاحظة
- التجربة.
- التقصي.



المعرفة المحاسبية:
هي الحقائق و القوانين التي ترافق العمل المحاسبي وتنظمه.

المحاسبة:
هي أحد فروع المعرفة التي تختص بإشباع احتياجات المستخدمين إلى المعلومات المحاسبية لتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة.

- تستخدم المعارف المحاسبية لتوليد المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.
- توليد المعلومات هو خلق للمعرفة.
- المعلومات تكون متاحة للجميع، لكن المعرفة التي تولدها المعلومات تختلف من مستخدم لآخر وتأخذ طابعاً شخصياً.

- فالمعرفة هي: ما أعرفه أنا، أما المعلومات فهي ما نعرفه نحن.

ملاحظات:
- كلما تنوعت المعلومات المحاسبية واتسعت وكلما كانت أكثر مصداقية وواقعية وموضوعية تكون فائدتها أفضل لإشباع الحاجة إلى المعلومات لدى المستخدمين ذوي المصالح مع المشروع.

- هناك ضرورة حتمية للإدارة عملية تنظيم المعارف المحاسبية وتطويرها وتوجيهها (على أسس علمية منطقية)، لأن الإدارة السليمة لهذه العملية تؤثر في نوعية المعارف المحاسبية وبالتالي في فاعلية هذه المعلومات وقابليتها للمقارنة.

- تناول كثيرون مشكلات تطوير المعارف المحاسبية (للوصول إلى معارف علمية موضوعية سليمة)
لكن محاولاتهم لم تقدم حلاً نهائياً وكاملاً لها ..... والسبب يعود في ذلك إلى:
1) تشتت محاولات تطوير المعارف المحاسبية وفقدان التنسيق الكافي بين فئات المجتمع المعرفة المحاسبية

1) عدم وجود فهم محدد، شامل، واضح، ثابت، ومنطقي لمفهوم المحاسبة.
2) عدم وجود إدارة علمية وتنظيم جيد لعملية تكامل وتوحيد المعارف المحاسبية، فمحاولات تطوير الممارسة المحاسبية مشتتة، والتنسيق بين فئات مجتمع المعرفة المحاسبية غير كافٍ.
3) عدم الاتفاق على المنهجية المناسبة لصياغة المفاهيم المحاسبية ومنظومتها.
4) حدوث تغيرات وتبدلات سريعة في بيئة عمل المحاسبة لخلق مستجدات ومشكلات جديدة مما يؤدي لصرف الاهتمام عن مسألة استكمال المعارف المحاسبية على أسس علمية منطقية.

• استكمال وتطوير المعارف المحاسبية أخذ منحيين:

الأول: اعتمد على دراسات فلسفية منطقية استفادت من معارف الفلسفة والمنطق.
الثاني: انطلق من ضرورة التعامل مع الممارسة العملية لحصر المعارف المتداولة وتنظيم الممارسة من خلالها.
فظهرت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً و المعايير المحاسبية الدولية.
لكن:
محاولات استكمال وتطوير المعارف المحاسبية لم تكتمل، ولم تقدم حلاً نهائياً لمشكلات القياس: السبب:
• فقدان المنهجية العلمية المناسبة لكل مرحلة من مراحل تطور وتكامل المعرفة المحاسبية.
• غياب المفهوم العلمي للمحاسبة وانحصار تعريفها بوجهات نظر أفراد مجتمع المعرفة على اختلافهم وتنوعهم.
• غياب الإدارة والتنظيم الجيد لجهود تطوير واستكمال المعارف.

عمليات دورة المعرفة وأنشطتها:

1- خلق المعرفة: هو تحويل المعرفة الضمنية إلى معرفة صريحة (مثل: براءات الاختراع والعلامات التجارية ... الخ)

أي ابتداع معرفة لم تكن موجودة من خلال بحث أو تجربة أو اختبار أو...

ثم تحويل المعرفة الصريحة إلى معرفة ضمنية عبر إغنائها بمعارف وخبرات وأفكار ومهارات شخصية.

أنشطة عملية خلق المعرفة:

- توليد المعرفة (إيجاد معرفة لم تكن موجودة).
- حيازتها
- مزاوجتها (تطبيق معايير ومعارف والوصول إلى نتائج هي عملية مزاوجة بين المعارف والمعايير).

2- عملية استدامة المعرفة:

تحديدها وتعريفها وتحليلها وتنظيمها (كل ذلك يحتاج لإدارة واعية وفاعلة)

أنشطتها:

- تعريفها.
- تنظيمها.
- تخزينها.
- تجميعها.
- تحليلها.

3- تقاسم المعرفة:

تداولها بين كافة أفراد وهيئات مجتمع المعرفة (كالمجمعات المحاسبية المهنية والهيئات الحكومية ذات الصلة ومستخدمي المعلومات المحاسبية والمراكز التعليمية الأكاديمية)، بهدف نشرها وتوزيعها ونقلها وتعليمها.

أنشطتها:

- تشاركها.
- تواصلها.
- توزيعها.
- تعليمها.
- نقلها.

4- عملية تجديد المعرفة :
أي تحديثها وتطويرها

أنشطتها:
. تغييرها . تحسينها
. توسيعها . تعميقها
. تكييفها مع البيئة .

جانبا إدارة المعرفة :

تحمل المعرفة تحتاج لإدارة واعية علمية تلم بشكل جيد بجانبين :
1) إدارة المعارف الصريحة والمعلومات :
وتتكون من جملة المعارف المكتسبة لاستخدامها في توليد المعلومات ، ومن الممتلكات الفكرية الصريحة

2) إدارة عاملي المعرفة :
ويرتبط بكل من له صلة بالمعارف والمعلومات سواء لتعلمها أم لاستخدامها أم لتوليدها أم لتنظيمها.

إدراك إدارة المعرفة المحاسبية لهذين الجانبين ضروري :

أولاً : للتعامل مع جملة المعارف المعمول بها في الوقت الراهن والمتمثلة بجملة الضوابط المستخدمة في عمليات القياس والإفصاح المحاسبي ، كالفروض والمعايير والمبادئ وغير ذلك ...)
بهدف تجديدها واستعمالها وتنظيمها والبحث في توحيدها

ثانياً: للتعامل مع مجمع المعرفة المحاسبية بكافة فئاته التي تتفاوت ثقافاتها المحاسبية، وتتنوع بتأثير عوامل مختلفة، كنمو العلاقات الاجتماعية وتطورها داخل التنظيمات المهنية بالمعرفة المحاسبية، ومدى انتشار ثقافة المعرفة داخل هذه التنظيمات.

ثالثاً: للتعامل مع آليات إدارة وتنظيم عمل المعرفة

مشكلات تطور المعرفة المحاسبية وتوحيدها

عملية تطوير وتوحيد المعارف المحاسبية للوصول إلى معارف علمية موضوعية سليمة توجه الممارسة العملية وتوحدها وتضفي على المعلومات المحاسبية الخصائص النوعية كالموضوعية وقابلية المقارنة.

المعرفة المحاسبية:

هي الحقائق والقوانين والقواعد التي ترافق العمل المحاسبي وتنظمه.

وهي تتراكم أيضاً من خلال الدراسات والأبحاث عبر الملاحظة والتجربة والتقصي

تستخدم المعرفة في مجال المال والأعمال لاتخاذ القرارات.

والمعرفة هي ذخيرة المعلومات المستخدمة لاتخاذ القرارات، لكنها ليست المعلومات نفسها

المعلومات تكون متاحة للجميع ... لكن المعرفة التي تولدها المعلومات تختلف من مستخدم لآخر وتأخذ طابعاً شخصياً

المعارف المحاسبية تتميز بما يلي:

1) ليست متكاملة وتحتاج إلى التحديث والتطوير لتغدوا معارف علمية سليمة موحدة تتمتع بخصائص المعرفة العلمية.

2) غير فعالة ولا تتسم إجمالاً بخاصية قابلية المقارنة

3) لا يتمتع بخاصية الثبات النسبي عبر الزمان والمكان والأشخاص الذين يمثلون مجتمع المعرفة المحاسبية.

4) لا تزال مبتذلة ومتغيرة وليست علمية. لهذا فإنها تحتاج إلى دراسات وأبحاث وتجارب للوصول بمعارفها إلى مستوى المعرفة العلمية

- بعض الدراسات حاولت حل مشكلات الممارسة العملية كتوحيد المبادئ والمعايير المحاسبية ودراسات أخرى اتجهت نحو البحث عن الإطار الفكري الناظم للممارسة العملية. لكنها لم تعالج مسألة استكمال وتطوير المعارف المحاسبية من منظور معرفي.

- عدم نجاح الدراسات والأبحاث يعود إلى:
- فقدان المنهجية العلمية المناسبة لكل مرحلة من مراحل تطور وتكامل المعرفة المحاسبية
- بقاء مفهوم المحاسبة في أطر ضيقة.
- يجب استخدام منهجية إدارة المعارف لتطوير واستكمال المعرفة المحاسبية وتوحيدها

المحاسبة:
كغيرها من مجالات المعرفة، تحتاج إلى إدارة معارفها إدارة علمية هادفة، تمكنها من تطوير واستكمال معارفها وإعادة هيكلتها وتنظيمها وتأصيلها علمياً وتوحيدها.

هنا لابد من معرفة:
كيف تتطور المعرفة المحاسبية؟
كيف يمكن أن تتكامل المعارف المحاسبية في إطار معرفي فكري منطقي سليم؟
ملاحظة:
إن المعرفة بطبيعتها هي دورية
والعمليات والأنشطة بحاجة فائقة إلى أن تدار بشكل واع علمي ومنظم بغية تفعيلها للوصول إلى معارف صحيحة، منطقية، علمية"، تسمح بتحقيق التفوق المطلوب

تنظيم المعرفة :

في الجانب الميداني لعمل المعرفة ، تحتاج المعلومات إلى تجميع وتصنيف وتفسير ونشر، المعارف المستخدمة هنا والناجمة لهذه الأعمال ، بحاجة أيضاً إلى أن يتم تحديدها وتقريبها وتأصيلها وتنظيمها في بنى هيكلية فكرية سليمة
كل ذلك يحتاج إلى إدارة واعية وفاعلة .

عمل المعرفة : يتطلب قدرات ذهنية إبداعية وليس إلى الجهد العضلي .
إنه يحتاج لإدارة واعية ، علمية ، وفاعلة ترفع من مستوى المعارف المحاسبية وتكاملها وتوحدها في أطر فكرية صحيحة
تلم بشكل جيد بجانب إدارة المعرفة .

مشكلات تطوير توحيد المعرفة المحاسبية

① مشكلة تحديد مفهوم المحاسبة :

تحديد مفهوم المحاسبة : يجب توحيد المعارف المحاسبية في إطار معرفي فكري واحد متناسقة مع جميع العناصر التي تحويها ، وتتكامل مع بعضها على أسس علمية منطقية ، تضفي عليها سمة الموضوعية ، والعمومية ، والثبات ....
الهدف من ذلك :
هو تحديد ماهيتها وهدفها ووظائفها وعلاقتها بمفاهيم أخرى ، ثم تحديد مفاهيم محاسبية أخرى ...

المحاسبة كآلية عمل : تكون منه مجرد ممارسة ميدانية ، تنحصر في الجانب العملي الذي يمارسه المحاسب يومياً ، دون النظر إلى الإطار الفكري وأهميته .

المحاسبة كنشاط خدمي: تكون فيه المعلومات المحاسبية نافعة للمستخدمين يوجب هذا الفهم وجود ضوابط تنظيمية وقانونية تتحكم بالقياس والإفصاح

المحاسبة كنظام للمعلومات: يرى المحاسبة:
منظومة متكاملة من العناصر المادية والمعنوية التي تتفاعل مع بعضها البعض لخدمة عملية القياس المحاسبي وتقديم المعلومات.

المحاسبة كمراحل عمل وقواعد ناظمة لعمليات الاثبات القياس والإفصاح:
وهي حسب هذا المفهوم، ليست سوى نظاماً يسعى إلى إعداد المعلومات وتقديمها إلى المستخدمين، استناداً إلى المفاهيم والأعراف والمبادئ المحاسبية السائدة

هذا المفهوم:
أولاً: لا يعطي أهمية للجانب الفكري.
ثانياً: عدّ المحاسبة مجرد "نظام" دون أن يحدد هل هي نظام لإنتاج المعلومات بعناصره المادية والمعنوية، أم أنها نظام متكامل للمعارف المحاسبية؟ أم كلاهما.
هنا توجد ضبابية في مفهوم المحاسبة كنظام، لا يعقل أن يكون كلا النوعين معاً لسببين اثنين:
إن الممارسة العملية تختلف من مشروع لآخر باختلاف عوامل كثيرة كنوع النشاط الاقتصادي وحجمه واحتياجات البيئة المحيطة بعمل المشروع إلى المعلومات وغيرها.
وعليه فإن كل نظام معلومات محاسبي وليد بيئته الخاصة.
لذلك فإنه لا يمكن للمحاسبة أن تشكل نظاماً واحداً للمعلومات يخدم الممارسة العملية، ضمن هذا التنوع الكبير. وبذلك فإنها ليست نظاماً للمعلومات.

ثالثاً: إذا كانت المحاسبة نظاماً متكاملاً للمعارف المحاسبية، بما فيها المفاهيم والمصطلحات والمعايير والمبادئ والقواعد وغير ذلك...

إلا أن كثيراً من هذه المفاهيم أو المبادئ والطرق وغيرها لا ينسجم مع بعضها مع الآخر ولا تشكل نظاماً معرفياً منسجماً فيما بينها

• المحاسبة والنظام المحاسبي لا يحملان مضموناً واحداً ، ولا بد من التمييز بينهما عند البحث في مسألة تكامل المعرفة المحاسبية

ماهي المحاسبة ، وما هو نظام المعلومات المحاسبي ؟

المحاسبة : تهتم بمسألة إشباع حاجات الفئات ذات المصالح إلى معلومات تمكنها من اتخاذ القرارات الاقتصادية .

هذه المعلومات يجري إعدادها استناداً إلى جملة من المعارف المحاسبية المتراكمة تمثلت بمجموعة من الفروض و المبادئ والمعايير السائدة .

لبلوغ هذا الهدف على المحاسبة كعلم عدة وظائف منها :

1) إجراء القياس المحاسبي :

عبر ترجمة الأحداث الاقتصادية على شكل بيانات رقمية (كمية ، زمنية ، نقدية) لغرض توليد المعلومات عن أثر الأحداث الاقتصادية في المشروع : على نتائج أعماله ، وعلى مركزه المالي ، وتدفقاته النقدية و..... الخ .

2) توثيق البيانات والمعلومات :

الناجمة عن عملية القياس وتخزينها يتم اثبات نتائجها في مستندات وسجلات خاصة لغرض توثيقه وتخزين البيانات والمعلومات الناجمة عنها ..

3) تقديم المعلومات المتولدة من عملية القياس إلى المستخدمين :

لتسهم بذلك في إشباع حاجات هؤلاء إلى المعلومات ..

غاية القياس إذاً :

انتاج معلومات تتمتع بالموثوقية والواقعية لخدمة المستخدمين .

و القياس دون توثيق وتخزين يرافق كافة مراحل القياس لا يحقق للمحاسبة غايتها .

خاصية إذا ارتبطت الحاجة إلى المعلومات بمعلومات عن فترات سابقة، كما لا يحقق للمعلومات المنتجة خاصية الموثوقية.

التمييز بين النظام المحاسبي و المحاسبة:

* النظام المحاسبي:

يرتبط بالممارسة العملية

الممارسة العملية قد تتغير وتتبدل بتغير الزمان والمكان.

هدفه: إنتاج المعلومات المحاسبية لتقوم الادارة بتقديمها إلى المستخدمين في البيئة المحيطة به.

• وظائفه:

1) جمع البيانات

2) التسجيل و التلخيص لهذه البيانات ثم التشغيل، لغرض تحويلها إلى معلومات

3) تأمين الحماية للبيانات والمعلومات في مراحل العمل المذكورة كافة.

• وبالتالي:

• هو أداة تحقق غاية المحاسبة على أرض الواقع.

• عناصره:

مجموعة من المكونات المادية و المعنوية (تجهيزات، عنصر بشري، مستندات وسجلات، دليل حسابات، بالإضافة إلى آليات وتعليمات وقواعد عمل ... الخ)

• وتتولى إدارة المشروع مهمة وضع النظام المحاسبي وتطويره وتغييره وتحديثه حسب التغيرات الحاصلة في العوامل المذكورة

* المحاسبة:

ترتبط بالإطار الفكري المعرفي.

الأطر الفكرية يمكن اختبار مدى ثباتها زمنياً ومكانياً في مجرى عملية التوحيد.

هدفها:

إشباع حاجات المستخدمين إلى المعلومات وليس إلى إنتاجها.

فهي مجرد معارف فكرية وليست أداة لإنتاج معلومات.

• النظام المحاسبي يحقق للمحاسبة وظيفتي القياس والتوثيق والتخزين، وبمجرد الانتهاء من إعداد القوائم يكون نظام المعلومات المحاسبي قد حقق للمحاسبة وظيفتي القياس والتوثيق والتخزين...

عناصرها:

مفاهيم، مصطلحات، فروض، مبادئ، طرق، وغيرها من مكونات المعرفة الفكرية..

• لا تملك إدارة المشروع إمكانية تطوير وتغيير عناصر المحاسبة التي تتطور عبر الزمن من خلال تراكم المعرفة المحاسبية وتجددها

ملاحظة:

رغم اختلاف المفهومين عن بعضهما البعض فإنهما متلازمان تلازماً عضوياً، إذ لا وجود للمحاسبة كإطار معرفي دون وجود أنظمة محاسبية

كما أنه لا وجود لأنظمة محاسبية دون وجود إطار فكري معرفي سليم.

فالنظام: هو نافذة الإطار المعرفي إلى الواقع العملي.. وهو الذي يغني هذا الإطار من خلال اختبار صحة وسلامة المفاهيم النظرية وانسجامها مع الواقع العملي.

← استناداً إلى ما سبق يمكن: تعريف المحاسبة: على أنها: "مجموعة المعارف التي تستخدم في عمليات توليد المعلومات المحاسبية بهدف إشباع حاجات المستخدمين إلى المعارف"

في حين أن:

النظام المحاسبي: يمثل "مجموعة عناصر مادية ومعنوية، متكاملة، متناسقة، تستخدم المعارف المحاسبية بهدف إنتاج المعلومات المحاسبية"

التي تستخدم بدورها لإشباع حاجات المستخدمين إلى المعلومات في بيئة عمل النظام.
والنموذج التالي: يوضح العلاقة بين المحاسبة والنظام المحاسبي، ويكشف اتجاهات تأثير فئات مجتمع المعرفة المحاسبية في الفكر المحاسبي وتأثير الإطار الفكري في الممارسة العملية.
حيث يشير اتجاه الأسهم آلية التأثير بين تلك الفئات والإطار المعرفي.

الإطار الفكري للمحاسبة

مفاهيم - مصطلحات - تعاريف
فروض محاسبية - مبادئ - معايير
طرق - قواعد

التطور الاقتصادي والاجتماعي والتطور العلمي والتقني ← هيئات حكومية ومهنية متخصصة، تطور وتغير الحاجة إلى المعلومات ← مؤسسات أكاديمية متخصصة وباحثين

نظم المعلومات المحاسبي
(تجميع - تلخيص وتشغيل البيانات)

- بيئة عمل نظام المعلومات المحاسبي -

الإطار العملي للمحاسبة
نموذج يوضح التأثير المتبادل وآلية هذا التأثير بين الإطار الفكري والإطار العملي للمحاسبة.

ب) إدارة عملية التوحيد المحاسبي وتنظيمها:
تشكل إدارة عملية توحيد المعرفة المحاسبية وتنظيمها، أحد أهم العوائق التي تقف حائلاً دون استكمال وتطوير وتوحيد المعارف المحاسبية.

تنبأ هذه العوائق بـ:

- اختيار الأساس المناسب للقيام بعملية عملية توحيد المعرفة المحاسبية وتنظيمها

يليها:

- مشكلة اختيار المنهجية المناسبة
- ثم تأتي مشكلة تنظيم عملية التوحيد وتوزيع أعمالها على الفئات والهيئات ذات العلاقة.
- وفيما يلي توضيح للعوائق الادارية والتنظيمية.

أولاً: اعتماد الأسس العلمية في عملية التوحيد المحاسبي:

فكلما كان أكثر علمية منطقية، كلما كانت نتائج التوحيد المحاسبي أكثر ثباتاً وموضوعية وتأتي مكملة لمسألة تحديد المفاهيم، ويجب تحديد الأسس التي يجب اعتمادها في عملية تشكل المفاهيم المحاسبية وبناء منظوماتها

- هذه الأسس يمكن أن تستند إلى الملاحظة والتجارب الشخصية والقدرات والكفاءات الذاتية للمهتمين بمسألة التوحيد.
- أو إلى دراسات وأبحاث علمية، تجريبية وتجريدية، تستفيد من معارف علمية لعلوم أخرى أكثر تطوراً، وذات ارتباط وثيق بالمحاسبة.

- إدارة وتنظيم هذه العملية إدارة علمية، تدرك تماماً الغاية المنشودة من التوحيد وتوفر الإمكانيات العلمية والتنظيمية التي تسهم في بلوغه دون أي ضياع للجهود والإمكانيات والوقت.

ثانياً: تحديد منهجية صياغة المفاهيم ومنظوماتها:

اختيار المنهجية المناسبة لصياغة المفاهيم ومنظوماتها

فالمنهجية:

هي مجموعة العمليات والخطوات المرتبة والمنسقة المتبعة لبلوغ هدف تكامل وتوحيد المعرفة المحاسبية سواء ارتبطت هذه العمليات بالممارسة العملية أم بالأعمال الفكرية.

- يشير كيفية حل المشكلة قيد الدراسة من البداية وحتى النهاية
وهي تطبع النتائج التي يتم بلوغها بطابعها
- كلما كانت المنهجية أكثر ملاءمة لطبيعة المشكلة ومرحلة الدراسة كانت المفاهيم ومجموعات المفاهيم المشتقة أكثر منطقية وثباتاً،
وكانت مساهمتها في عملية التراكم المعرفي إيجابية وأكثر فاعلية

- فالاعتماد على الاستدلال البراغماتي لتحديد المفاهيم ومضامينها ومنظوماتها في إطار منطقي متناسق، لم يقدم للممارسة العملية حتى الآن سوى حلول مؤقتة غير ثابتة وأحياناً غير منطقية.

أما: مساهمتها الفكرية في هذا الإطار (يأتي في مقدمتها المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، والمعايير المحاسبية الدولية) فإنها متغيرة ومتبدلة أحياناً.
وهذا يعود إلى عيوب الاستدلال البراغماتي الذي يطبع نتائج البحث دوماً بعوامل فردية شخصية متغيرة بتغير: الظروف المحيطة والأفراد والتقديرات والاجتهادات والتخصص والتحيز والأحكام المسبقة و.....

وهذا بالطبع لا يساعد في توحيد المعرفة المحاسبية في الأمد البعيد.
والاستدلال: الذي أخذت به المدرسة الإيجابية المستند إلى روح المنهج الاستقرائي نجمت عنه مساهمات عديدة يأتي في مقدمتها نظرية المحاسبة الإيجابية ومدخل سوتر للأحداث
بعضها لم يلقى النجاح المتوقع ① وبعضها الآخر ابتعد كثيراً عن مسألة التوحيد المحاسبي وترك للمحاسبة فقط وظيفة اثبات الأحداث الاقتصادية حين وقوعها ثم عرض البيانات الناجمة عنها على المستخدمين، دون أي تسجيل أو تبويب أو محاكاة (وهذا مضمون مدخل الأحداث ②)

الاستدلال الاستنباطي: كان على نقيض تام للاستدلال الاستقرائي، وهو بدوره لم يحقق نجاحاً ملحوظاً في مسألة التوحيد المحاسبي

وهي مشاكل القياس، فنتائج قد تتسم بالمعيارية واللاموضوعية أحياناً ذلك عندما تكون مقدمات الاستدلال افتراضية ولا تنسجم مع الواقع.

وإذا كان البعض يرى ضرورة استخدام نوعي الاستدلال: الاستقرائي والاستنباطي في آن معاً، فإن هذه الرؤية منطقية للأسباب التالية:

1- إن المعرفة تتولد من مصدرين: ← الملاحظة، ← والتجربة.

أي من الممارسة العملية ومن الدراسات والأبحاث التي تستند إلى التجريد العقلي.

2- مصدري المعرفة المذكورين هما متكاملان:
ويؤثر كل منهما في الآخر، فالملاحظة والتجربة تغني الفكر الذي يؤثر بدوره في إغناء وتطوير الممارسة العملية.

3- إن دراسة بنية فكرية معقدة، لا يجدي فيها استدلال وحيد بذاته. فهي تحتاج في مراحل منها لدراسة التاريخ واستقراء الواقع لتحديد الأهداف والعوامل المؤثرة في عملية التطور.

وفي مراحل أخرى تحتاج إلى التجريد لاختبار معطيات الممارسة العملية في الفكر والبحث عن علاقات منطقية ثابتة تربط العناصر الفكرية في إطار منطقي متكامل.

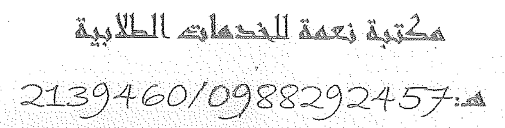
ونتائج التجريد المحققة تحتاج إلى: اختبار مدى صحتها على أرض الواقع وهكذا.

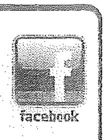
وبذلك تتولد المعرفة وتتجدد وتتراكم عن طريق:
أ) الملاحظة ب) والتجريب في آن معاً.

المنهجية المذكورة كلها وشكلات التوحيد المحاسبي تحقق مزايا هامة أهمها:

1) تسريع عملية تطور المعرفة المحاسبية.
2) إن المعارف المتولدة وفق هذه المنهجية تتسم بالتكامل والانسجام والثبات.

يجب استخدام نوعي الاستدلال: ← الاستقرائي ← والاستنباطي و السبب:





1- عند استخدام الاستدلال الاستقرائي يجب ضمان موضوعية النتائج بحيث لا يدخل فيها عامل التقدير الشخصي وعليه فإن:
البرغماتية كمنهج ، المستندة إلى الإجماع: "لا تصلح في توحيد المعارف المحاسبية"

2- عند استخدام الاستدلال الاستنباطي يجب ضمان موضوعية المقدمات والأفكار التي يستند إليها الاستدلال بحيث لا تنطلق من الخيال والأفكار الافتراضية وإنما تستند إلى حقائق منطقية تم كشفها عن طريق التجريد أو الاستقراء أو عن طريق الاستنباط نفسه.

3- إن الدوافع وراء استخدام نوع معين من الاستدلال يجب ألا يستند إلى رغبة فردية وميول شخصي نحو هذا الاستدلال أو ذاك.
فالمرحلة التي تبلغها عملية التوحيد هي التي تفرض نوع الاستدلال الواجب استخدامه

وعليه فإن عملية التوحيد المعرفي:
• أن تبدأ بدراسة تحليلية منطقية لتطور الفكر والممارسة المحاسبية، ثم يستخدم الاستدلال الاستقرائي لاستقراء الواقع الراهن
ثم يتم تحليل نتائج الاستقراء والتطور التاريخي باستخدام الاستدلال الاستنباطي للوصول إلى حقائق منطقية وتحديد المفاهيم ومضامينها ومنطوقاتها.

ثم توضع الاستنتاجات المستمدة مجدداً موضع الاختبار العملي لفترة من الزمن للتحقق من صحتها ومن عدم تغيرها بتغير الأشخاص أو الزمان أو المكان وبعد استقراء نتائج هذا الاختبار يمكن معرفة مدى منطقية وثبات تلك الاستنتاجات
ثم يستخدم الاستنباط مجدداً وهكذا، حتى تتكامل المعارف المحاسبية في إطار منطقي على توحدها يضفي عليها سمة الثبات والموضوعية.

إن المزايا المذكورة لهذه المنهجية تقدم الدليل على جدواها وأثرها الكبير في حل مسألة التطور المعرفي المحاسبي

غير أن استخدام هذه المنهجية يواجه مشكلتين:

الأولى:

تتعلق بتتابع مراحل البحث واختيار نوع الاستدلال المناسب لكل مرحلة، إذ قد يكون مثلاً:

من غير المناسب الاعتماد فقط على الاستدلال الاستقرائي لتحديد مفهوم المحاسبة أو فروضها،

في حين أن الاستدلال الاستنباطي يمكنه بلوغ هذا الهدف بكفاءة ودقة.

أما المشكلة الثانية:

فترتبط بإدارة وتنظيم عملية التراكم المعرفي المحاسبي.

فهي تبدأ بتحديد الجهة التي تتولى مسؤولية الإشراف على الدراسات الميدانية والنظرية والفكرية وتسعى بإيجاد آلية مناسبة لإخراج نتائج هذه الدراسات إلى الممارسة العملية......

ثم بعدها إجراء دراسات أخرى ... وهكذا...

ثالثاً: تنظيم عملية التوحيد المحاسبي

المسألة الأخرى التي تواجه إدارة عملية التوحيد المحاسبي هي:

تنظيم هذه العملية بشكل منطقي ودقيق، ورسم آليات عمل مناسبة تمكّن من إنجاح العملية وبلوغ الهدف المنشود منها.

هذه المعضلة قد تكون الأصعب في عملية التوحيد لأنها:

تحتاج إلى تضافر جهود جهات وهيئات مختلفة وتنسيقها، تعمل في بيئات متنوعة وذات ثقافات ومعارف محاسبية متفاوتة، بحيث يمكن نقل وتبادل المعارف المحاسبية ① ثم تطويرها واستكمالها وتوحيدها

هذا التنسيق يضمن ربط نتائج الدراسات والأبحاث التجريبية بالممارسة العملية.

ولا شك أن عدم الربط بين هذين الإطارين (الفكري والعملي) يشكل عائق يوقف عملية التوحيد.

إن آلية تطبيق هذه المنهجية تتوزع بين فئات ثلاث تتولى كل واحدة منها مسؤولياتها المحددة وهي:

1) فئة الباحثين والدارسين والمؤسسات الأكاديمية العلمية

2) فئة الهيئات والمنظمات المهنية الناظمة لعمل المحاسبين

3) فئة الهيئات الحكومية وشبه الحكومية التي تؤثر في الممارسة المحاسبية

تختص الفئة الأولى بالدراسات والأبحاث الاستقرائية والاستنباطية في مراحل عملية التوحيد المحاسبي كافة.

فتبدأ بدراسة تحليلية لتطور المحاسبة فكراً وممارسة، ثم تجري دراسات استقرائية لملاحظة الواقع الراهن.

ثم تستكمل بدراسات منطقية تجريدها، لتوليد الحقائق التي كشفتها الدراسات واستنتاج ما يمكن أن يساهم في عملية التوحيد

ثم نشرها وتعميمها، تمهيداً للعمل بمضمونها على أرض الواقع

ثم تقوم بالسعي لدى الهيئات الحكومية وشبه الحكومية لاستصدار التشريعات اللازمة، بما يمكّن من استخدام تلك النتائج في الممارسة العملية

بعد هذه المرحلة يأتي دور الهيئات والمنظمات الحكومية وشبه الحكومية لإصدار التشريعات والقرارات والتعليمات اللازمة بحيث يمكن للشركات استخدامها دون أي تعارض مع التشريعات المعمول بها

بذلك تكون مشكلة التشريعات والقوانين التي تعيق تطبيق نتائج الدراسات على أرض الواقع، وتقف عائقاً أمام مسألة التوحيد المحاسبي قد حُلّت.

ولا شك أن تطبيق آلية عمل كهذه للفئات الثلاثة يحتاج الجهد:

وهي كبير جداً لأهمية مسألة توحيد المعرفة المحاسبية وللمنهجية المستخدمة في حل مشكلات التوحيد المعرفي والتي:

نشر ثقافة المعرفة عن مجتمع المعرفة المحاسبية بكافة فئاته.

ج) اختلاف وتنوع التشريعات القانونية المؤثرة في الممارسة المحاسبية:

تمثل التشريعات المحلية أحد العوائق التي تقف أمام التطور المعرفي المحاسبي.

يأتي في مقدمة هذه التشريعات ما يتعلق منها بـ:
الضرائب والقوانين الناظمة لعمل هيئات وبورصات أوراق المال وغيرها
هذه التشريعات تتفاوت من بلد لآخر باختلاف عوامل كثيرة كالتطور العلمي والتقني والاقتصادي والاجتماعي والسياسي ومدى انتشار ثقافة المعرفة وغير ذلك...

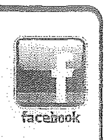
وهي بالتالي:
انعكاس لجملة هذه المتغيرات التي لا بد من أن تراعى في عملية التوحيد المعرفي المحاسبي.

بحيث يمكن تقليص الاختلافات إلى أدنى حد ممكن في عملية منظمة مدروسة ووفق آليات عمل محددة.

. إن هذه التشريعات لها متطلباتها الخاصة التي يجب على المحاسبين الالتزام بها
فتشريعات كثير من الدول:
توجب التمسك بالقيم الدفترية (خاصة التشريعات الضريبية)

. وتتدخل قوانين أخرى لتوجب اتباع معالجات محاسبية محددة كالقوانين الناظمة لعمل هيئات أوراق المال والبورصة والبورصات
(كما في حالة إلزام الشركات بتطبيق معايير محلية أو دولية)

. مثل هذه التشريعات يمكن أن تقف حجر عثرة أمام تطور المعرفة المحاسبية فهي تقيد وتعيق تطور الممارسة العملية التي يجب أن تختبر المعارف المولدة عن الدراسات والأبحاث النظرية طويلة نسبياً.



وبالتالي:

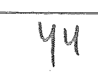
فإنه يُبطئ كثيراً من سرعة عملية التراكم المعرفي وتكامل المعارف هذه على اختلاف مصادرها، في إطار معرفي واحد.

لذلك:

كان لابد من حل هذه المشكلة في إطار منهجية محددة وتنظيم مناسب.

انتهينا من الفصل الأول... شرحاً... وانتهينا من عرض السلايدات... التي تخصه أيضاً.

نهاية المحاضرة الثالثة



Fourth

السلام عليكم...

سنتحدث اليوم عن الفصل الثاني وهو:

مشكلات القياس المحاسبي

إن الأنشطة التي نراها بالمحاسبة المحاسبية هي نوعان من مشكلات:

- القياس - تقديم المعلومات (الإفصاح)

أما بالنسبة لمشكلات التوثيق فلا توجد.

- إن الإفصاح مرتبط بالمستخدمين لنعرف ماهي حاجاتهم ومن هنا نشأت مشكلة القياس

- إن مشكلة القياس هي قديمة و جديدة وتبقى قديمة ومعاصرة

وتأتي من مصادر متعددة منها ما نشأ بأدوات القياس المستخدمة

ما يرتبط بطبيعة الأصل

بالخصائص التي نعبر عنها في القياس

الموارد البشرية و المسؤولية الاجتماعية

ملاحظة:

مشكلات تكلفة تحديات منها الموارد البشرية فأنا بحاجة لمعلومات عنها وعن

المسؤولية الاجتماعية وبالتالي أعمل قياس

مثلاً: العوائد التي تأتي من النشاط الاقتصادي

إن مشكلات القياس دائماً متجددة ولم تحل... فاجمة أن هناك شيء مرتبط

بيدائل القياس مثل القياس باللحظة الفعلية.

وأنا بحاجة لمعلومات لاتخاذ القرار المستقبلي وليس أن تكون هذه المعلومات

متعلقة بالماضي... والسبب لم تعود تفيدني في التخطيط للمستقبل.

والآن لنقوم بعرض السلايدات ثم الشرح لكل فقرة...

مشكلات القياس المحاسبي:

- مفهوم القياس المحاسبي
- آليات القياس المحاسبي
- صعوبات القياس المحاسبي.
- معايير اختيار بديل القياس

مفهوم القياس المحاسبي:

بالمفهوم العام:
هو تعبير عن خصائص شيء (سلعة) ما باستخدام خصائص شيء آخر أو (سلعة أخرى)

الشرح:
نحن نعبر عن خصائص شيء ما من خلال الأرقام مثلاً نستخدم في حساب المبيعات أرقام وأحياناً نستخدم الأحرف ... إن جملة هذه المصطلحات للتعبير عن شيء ما.

مثلاً: الطاقة الانتاجية هناك أدفع مبلغ فعلي، بضاعة خرجت من عندي بالمخزن فهل أخرجها بالسعر الفعلي أم بسعر الآن؟
لذا أعمل قياس.

بالمفهوم الاقتصادي:
هو التعبير الرقمي عن الأحداث الاقتصادية ونتائجها أي:
ترجمة الأحداث الاقتصادية لتحويلها من تعبيرات وصفية إلى تعبيرات رقمية
إذاً:
القياس المحاسبي:
هو إحدى وظائف المحاسبة التي تحقق في الممارسة العملية في كافة مراحل العمل المحاسبي، وتترافق مع وظيفة التوثيق والتخزين وتسبق وظيفة تقديم المعلومات.

الشرح :

من تأدية كنشاط "للقياس المحاسبي" يكون عبارة عن وظيفة يؤديها المحاسبين وهي ثلاثة وظائف أساسية :

١) ترجمة الأحداث على شكل أرقام والتي تعبر عن ← كميات / زمن / نقود ، وهذه (القياس)

٢) توثيق نتائج القياس للتأكد من أنه كان قياس صحيح ← (التوثيق)

٣) اتخاذ القرار للجهات المعنية عن طريق ← (الإفصاح)

وبالتالي هدفها للمحاسبة النهائي :

الحصول على معلومات يستفيد منها متخذي القرار .

❀ خصائص القياس المحاسبي :

• يمكن من استخدام خصائص الأرقام وإجراء العمليات الحسابية للحصول على المعلومات

• يساعد على التعبير رقمياً عن الأحداث الاقتصادية وعن آثارها في مقدرات المشروع المالية والنقدية .

• يمكن من ترجمة الأحداث ونتائجها إلى أرقام باستخدام وحدة قياس مناسبة بغرض إنتاج معلومات يمكنها مساعدة المستخدمين لاتخاذ القرارات .

الشرح :

يمكن من استخدام خصائص الأرقام لتوليد المعلومات

وبالتالي يساعد في تحديد آثار المركز المالي والقوائم الأخرى .. مثلاً هل يا ترى المركز المالي للشركة تحسن ولا زاد سوء ؟؟

هل تدفقاتي النقدية ارتفعت أم انخفضت ؟؟

وهنا :

نستخدم أرقام وأنظمة مثلاً : العمليات الحسابية ، التبويب ، أعداد عشرية طبيعية ......

وذلك للتعبير عن الأحداث وآثارها على شكل أرقام

٢ـ القياس المحاسبي: تمر عملية القياس المحاسبي بعدة مراحل:

١) تبدأ عند حدوث الواقعة الاقتصادية بتحديد خصائص الحدث أو الواقعة
٢) ثم تحديد وحدة القياس الواجب استخدامها.
٣) ثم تجريد الحدث من خصائصه النوعية وتحويله الى بيانات رقمية

مثال:

عند وحدث عملية بيع مثلاً يتم:

١ـ أولاً تحديد نوع البضاعة المباعة وصنفها
٢ـ ثم نستخدم وحدة القياس الكمي المناسبة (كأن تكون العلبة أو العبوة أو الكيلوغرام) لحصر الكمية (عدد العبوات مثلاً)
٣ـ ثم تحديد سعر البيع لكل عبوة ومن ثم يتم احتساب ثمن الكميات المباعة وبذلك تكون عملية القياس لهذا الحدث الاقتصادي المعين بمفرده قد تمت.

الشرح:

أحدد نوع السلع أولاً ثم ← كميتها ← ثم سعر القطعة ← ثم الصنف.
وبعدها نأخذ مجموعة بنود لزبون معين ثم لعدة زبائن ....
لذا أقوم بعد الكميات وأسجلها ثم أحسب القيمة وهي السعر×الكمية
ثم أذهب لصنف آخر وهكذا .....
ثم نجمع مجموع البنود على الفاتورة .... وهكذا أكون عملت قياس وسمي "قياس أولي"
إذاً هنا أصبح لدي حدث واحد بمفرده لأنها عملية بيع واحدة
وهو قياس لكل حدث بمفرده استخدم فيه:
١) أدوات كمية
أو ٢) أدوات زمنية
أو ٣) أدوات نقدية

إذاً: أخذنا الفواتير وجمعناهم ثم نسجل قيد، لينتج لدينا مبلغ ثم أعمل قياس و أرحله في دفتر اليومية ثم اجمع كذلك من فواتير
والترحيل يتم على دفتر خاص واعتمد على تسلسل زمني ← في الوثيق

ملاحظة هامة:
القياس بدون توثيق لا معنى له وبالتالي: القياس مرتبط بالتوثيق والتخزين

إذاً: رحلت العملية تم رصد الحسابات وهذا الرصيد هو توليد رقم جديد عمّا كان يعبر عن كل حساب مثلاً:
حساب المبيعات رصيده يعبر عن قيمة مبيعاتي خلال فترة مثلاً أشهر

القياس: هي مجموعة أحداث مترابطة واحدة معيّن:
اذا كان لدينا مشتريات نضعها في حساب لوحدها وكذلك بالنسبة لحساب المبيعات وغيرها من البيانات...
نتيجة:
عملية قياس للأحداث حصلت خلال فترة زمنية محددة

تترافق عمليات القياس مع بعض مراحل العمل المحاسبي وهي:

1) مرحلة التسجيل الأولي:
على المستند حيث توثق البيانات الناتجة عن القياس (بيانات وصفية تعبرية انشائية) ورقمية كمية ونقدية).
القياس المحاسبي للحدث يترجم الخصائص النوعية للبضاعة أو الأصل إلى أرقام (كمية، سعر، نقد).
ويتم توثيق نتائج القياس النقدي في دفاتر خاصة، يوماً بيوم، يعرف بدفتر اليومية.

2) مرحلة التلخيص (الترحيل إلى دفتر الأستاذ):
يتم تجميع الأحداث الاقتصادية ذات الطبيعة الواحدة في حساب خاص بها، لتلخيصها تمهيداً لعملية تشغيلها
• والرقم الذي تم الوصول إليه في هذه المرحلة (وهو رصيد الحساب):
يمثل نتيجة لعملية قياس مجموعة الأحداث الاقتصادية ذات الطبيعة الواحدة خلال فترة زمنية محددة.

3) مرحلة التشغيل :

(إعداد القوائم المالية) هي المرحلة الأخيرة للقياس وتمثل :

قياس نتائج الأحداث الاقتصادية وأثرها في نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي وتدفقاته النقدية وغير ذلك .

تتوافق هذه المرحلة مع مرحلة إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية .

كل عملية قياس يرافقها مايلي :

عملية توثيق وتخزين لنتائج القياس

الشرح :

إذاً كل العمليات هذه تركت آثار عالمشروع وبالتالي لابد ماهي نتيجة عملياته

هل كانت رابحة أو خاسرة ..... هل تدفقاته النقدية زادت أم لا ....

للإجابة عالتساؤلات ← أعمل قياس .

إن مخرجات القياس هي :

المركز المالي ، نتائج الدخل ، التدفقات النقدية ، حقوق الملكية .

ونعرف كيف تغيرت خلال الفترة .

ملاحظة :

آلية لإجراء عمليات القياس وهي مرتبطة بكل مرحلة من المراحل فيجب أن نعرف ماهو جوهر القياس ، ماهي أدواته .....

← المشكلات التي ترافق تنفيذ عمليات القياس ←

متنوعة منها :

- صعوبة ترجمة بعض الأحداث الاقتصادية والوقائع الاقتصادية إلى أرقام
- اختلاف وتنوع وتبدل قواعد وبدائل القياس المحاسبي .
- صعوبة توفير الدقة المطلوبة في القياس وضمان موضوعيته المطلقة .
- صعوبة توفير المعلومات في الوقت المناسب ... الخ .

الشرح:

1) إن النشاط الاجتماعي أستطيع أن احسب تكلفته لكن ماهي منفعته بعين الافراد لا أستطيع قياسها، أستطيع قياس التكلفة فقط.

2) ونرى أن هناك قواعد مختلفة فمثلاً تتبدل، أضع معايير أو أبدلها أو أضع غيرها وبالتالي إذا تغيرت طريقة ما فيجب مثلاً بديل ما ....
نلاحظ أن مخرجات القياس تتغير عن قبل التعديل

3) كما أنه أستطيع حساب عدد المقاعد مثلاً الموجودة لدي وبالتالي أنظمة العد تعطيني أساس للقياس ... أما قيمة هذه المقاعد فلا أستطيع تحديدها حيث أن الكمية موجودة والسعر لا وبالتالي القيمة صعبة القياس.

والسبب:
تعدد القيم، فهناك قيم كثيرة ← لذا تنشأ صعوبات في القياس أيضاً في أنظمة العد أستطيع تحديده

4) من الصعوبات أيضاً:
أنني إذا طلبت المعلومات اليوم مثلاً ووجدت أن هناك سوء بالنظام في عمل النظام، عدم كفاءة النظام المحاسبي، أو غيرها من الأمور...
فلم أستطيع أن أحصل على المعلومات اليوم ... لذا:
اتخذت قرار جزافي ← ينتج عنه مشكلات في القياس لأنني اتخذت قرار دون دراسة آثاره على منشأتي.

صعوبات القياس المحاسبي:

يمثل القياس المحاسبي أحد أهم المشكلات المحاسبية التي واجهت ولا تزال تواجه مجتمع المهنة المحاسبية.
تنجم هذه المشكلات عن مجموعة من العوامل أهمها:
1- عدم وضوح الإطار الفكري والناظم للقياس المحاسبي.
2- تعدد أغراض القياس المحاسبي وتبدل ظروفه.
3- تعدد بدائل القياس وصعوبة اختيار البديل المناسب.

4- صعوبة إجراء القياس لبعض الأحداث الاقتصادية .
5- اختلاف وتباين كفاءة القائمين بعمليات القياس .
6- عدم تحديد وحدة القياس المناسبة في المحاسبة المالية :

أولاً : عدم وضوح الإطار الفكري والناظم للقياس المحاسبي :

بما أن الكثير من المفاهيم المحاسبية غير واضحة وكذلك المعايير الدولية والخاصة هي الأخرى تتغير وتتبدل دائماً لذلك سيكون لدينا مشاكل في عمليات القياس وضوابطه تتمثل في :
1- عدم وجود ضوابط عامة للقياس تعمل على إنتاج معلومات فعالة تحقق المنفعة لكافة المستفيدين .

2- هذه الضوابط بحاجة إلى تحديد وتنظيم وتطوير في إطار فكري معرفي شامل .
3- تتحدد في هذا الإطار المفاهيم المختلفة المستخدمة في عمليات القياس كمفهوم ← الدخل ، والإيراد ، والنفقة ، وغيرها ...
4- وفي هذا الإطار يتحدد الغرض من القياس ، والخصائص التي يجب على القياس المحاسبي أن يوفرها في المعلومات المحاسبية وغير ذلك الكثير .
5- تحديث وتطوير وتنسيق هذا الإطار عبر عمليات تأصيل علمي منهجي منظم ومستمر :
مثلاً : في قياس الاستهلاك يجب حساب قسط الاستهلاك فكيف أحسبه وبالتالي ماهو القياس المحاسبي اللازم مع العلم أن :
قسط الاستهلاك :
هو المبلغ جزء من قيمة الأصل أحمله على السنة وبالتالي هو استرداد مبلغ مدفوع قبل وقيمته تتغير إذا تغيرت نتائج القياس بسبب غموضها لاحقاً .

ضوابط القياس:

هي كل شيء يدي التقييد بمضمون القياس ...

المفاهيم: جزء منها من الضوابط.

ضوابط مفاهيمي، فكري، معايير، طرق وقواعد، سياسات ترسمها الإدارة

معايير صدرتها الدولة، مع العلم أنه:

المعايير ليست ثابتة، متبدلة، استنفار طريقة ما، ضوابط بحاجة لتحسين وتنظيم وتطوير

الضوابط: هي مبادرات ليست علمية بل تقوم على الخبرة والاستشارات والاستفسارات أكثر من التحديد العلمي.

مثال:

الدخل من العمليات التجارية العادي كان 600 ولكن دخل الشامل كان 1000 ← الـ 400 المتبقية هي من عمليات أخرى المستمرة والمتوقفة ومن الممكن أن تكون من العمليات الرأسمالية أو عن طريق الهبة.

قائمة الدخل التفصيلية تتكون من الدخل من الأنشطة التالية:

- الاستثنائية.
- التشغيلية.
- الدخل المستمر.
- الدخل المستمر بعد الضرائب.
- الأنشطة المتوقفة من الدخل العادي.
- الأنشطة الاعتيادية.
- الدخول رأسمالية بدون أن تمارس نشاط.
- الأنشطة الناتجة عن إعادة التقدير والتغيرات في السياسات ...

ملاحظة:

نشأت المعايير لغرض حماية الأموال المصدرة ← لذلك اختلفت المعايير.

ثانياً: مشكلة تحديد غرض القياس (تعدد أغراض القياس) واختيار بديل القياس المناسب:

فالخصائص التي يجب أن يوفرها القياس في المعلومات ترتبط بـ:
حاجة المستخدمين إليها في بيئة عمل المشروع (الإدارة، المالكون، المقرضون والمتعاملون مع المشروع كالزبائن والموردين والعاملين والمراجعين وغيرهم..)
بعضهم ربط غرض القياس بالإدارة فوظف عملية القياس لخدمة الإدارة.
ومنهم من ربط غرض القياس بالمستثمرين (مالكين ومقرضين)

الشرح:
غرضنا من القياس هو تحليل المعلومات التي تذهب للمستخدمين
لذا أصمم نظام محاسبي ليولد أرقام مطلوبة ليزود المعلومات بالخصائص المطلوبة
ليستفيد منها المستخدمين.

ثالثاً: وحسب الغرض من القياس تنوعت بدائل وأسس القياس المحاسبي:

بدائل القياس:

البديل المستند إلى التكلفة التاريخية:
يخدم أغراض الإدارة من القياس
أما البديل المستند إلى القيمة الجارية:
فهو يخدم فئات أخرى مختلفة بشكل أفضل من التكلفة التاريخية.
ملاحظة:
كل بديل ارتبط بالغاية منه
مثلاً: الحفاظ على الطاقة الإنتاجية
زيادة الطاقة الإنتاجية ← نطبق تكلفة الاستبدال
معلومات مطابقة للواقع ← سعر البيع اعتمد
← اختلف الغرض لاختلاف أداة القياس

رابعاً: أدوات القياس:

تختلف حسب الغرض من القياس.
فاستخدام القيمة الاسمية لوحدة النقد لكونها وحدة قياس محاسبي، المستندة إلى الخصائص القانونية لها، دعم التكلفة التاريخية.
أما:
استخدام خصائص القوة الشرائية للنقد كوحدة قياس ← فإنه يدعم القيمة الجارية ويهدم التكلفة التاريخية.

وتختلف الطرق والقواعد المستخدمة في عمليات القياس:
باختلاف بدائل القياس وغرضه. مثلاً:
في ظروف التضخم النقدي وانخفاض القوة الشرائية يساعد في تضخيم الأرباح وتخفيض قيمة المخزون وهذا يكون غالباً في مصلحة الإدارة وضد مصالح المالكين والمستثمرين.

خامساً: تغير الظروف الاقتصادية وتبدلها يخلق أحياناً مشكلات قياس:

فأي الطرق أفضل لصرف المخزون أو اهلاك الأصول في ظروف التضخم.
وأي بديل قياس هو الأفضل في مثل هذه الظروف؟؟
إذاً مسائل متعددة نشأت نتيجة لتغير ظروف القياس، منها:
تفاوت توقيت القياس، خصوصاً عندما تطول الفترة الزمنية للاستثمار (في أجل ما).
في الوقت الذي تتبدل فيه الأسعار باستمرار ← هنا تنشأ مشكلة تحديد الدخل الناجم عن عملية القياس بسبب تباعد زمن الإنفاق على الاستثمار وزمن الحصول على إيراداته.
هذا التباعد يؤدي بدوره إلى حدوث أخطاء قياس ناجمة عن ما يسمى: "بالتوقيت"

لقد أفرزت الممارسة العملية تنوعاً كبيراً في بدائل القياس وطرق القياس التي تؤثر في تحديد قيم عناصر القوائم المالية.
ولا شك أن تغيير بديل أو طريقة القياس يؤدي إلى تغيير قيم هذه العناصر.

الشرح:
زيادة الأسعار في السوق مثلاً لظروف متعددة .. فأصبحنا أمام مشكلة أنه يجب مطلوب مني تقديم قيم تعبر عن الأسعار السائدة
إن هذه الظروف المتبدلة والمتغيرة سبب تخلق صعوبات قياس.
وكذلك مثلاً:
الابتكارات: لدينا نوع موحد، تغير منه منافسة مباشرة إلى ابتكار الظاهر على شكل السيطرة على شركة أخرى لأسعارها كخدمتي.
إذاً:
الظاهرة الجديدة اضطرت إلى خلق حاجة جديدة للمستريفي من صناديق المحاسبة للتأقلم مع هذا الشيء الجديد.

التوريق: هو تحويل الدين لأوراق وأبيعها لاسترجع المبلغ فيكون الدين متعلق بالشخص الذي اشترى الأوراق.

مشكلة تعدد بدائل القياس:

محاسبة المستوى العام للأسعار أم القيمة الجارية.
هنا تثور مجدداً مشكلة كيفية تحديد القيمة الجارية.
1) القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تحققها الموجودات المختلفة أي القيمة الرأسمالية التي تُنتج تلك التدفقات.
2) استناداً إلى أسعار الدخول الجارية، أي أسعار إعادة اقتناء الأصل (التكلفة الاستبدالية).
3) استناداً إلى أسعار الخروج الجارية أي أسعار البيع (صافي القيمة البيعية)
4) القيمة العادلة.

5) القيمة الجارية لاتقتضي أو تستوجب استخدام أسعار الخروج فقط أو أسعار الدخول بدون غيرها (استخدام مزيج من تلك الأسعار في آن معاً)

6) تعديل قيم البيع أو الاستبدال مراعاة للتغيرات الحاصلة في هيكل الأسعار وتغيرات قيمة وحدة النقد.

* لا يوجد معايير لاختيار بديل القياس:
- هل المعيار هو تحقيق مصالح المستخدمين.
- أم توفير الموضوعية والفعالية للمعلومات المحاسبية.
- أم المعيار مرتبط بالظروف المتنوعة والمختلفة التي تحيط بالعمل المحاسبي كل في بيئته الخاصة؟

الشرح:
القيمة الجارية: هي القيمة التي نحسبها في اللحظة التي أعد فيها القوائم المالية
القيمة العادلة: تعطيني معلومات أقرب للواقع من المعلومات التي تتعلق بالأحداث السابقة (زمن الماضي).
أحددها عن طريق:
1) سعر الشراء والموارد ← محاسبة تكلفة الاستبدال
2) سعر البيع ← محاسبة القيمة البيعية.
3) تأخذ أسعار خاصة بغض النظر عن الأسعار مثال ← تكلفة الاستبدال المعدل
← القيمة البيعية المعدلة.

4) محاسبة القيمة الحالية ← خصم تدفقات نقدية.
5) كل البدائل التي تطبق على كل شيء مثلاً:
- مخزون أمتعة لغرض عمليات الانتاج ← أطبق تكلفة الاستبدال
- بضاعة جاهزة بدي بيعها ← أطبق سعر البيع
- من ضمن البدائل ← ظهرت القيمة العادلة.

مشكلة تعدد البدائل:
لا يوجد معيار ثابت اعتمده، هناك مستخدمين كثيرين وكلهم لهم احتياجاتهم مختلفة عن الآخر وهناك صعوبة في تحديد اختيار بديل مناسب
لذا نستطيع حل مشكلة التعدد.

معيار بديل موضوعي يعطيني العامل الذاتي معيار ممكن أن يكون مرتبط بالظروف المحيطة بالمجتمع.
ربطت ضوابط القياس بالظروف المحيطة
لذا الأولوية كانت لمصالح المستخدمين

سادساً: مشكلة تفاوت كفاءة نظم المعلومات المحاسبية:

- فكلما كان النظام المحاسبي والقائمين عليه أكثر كفاءة وإدراكاً باحتياجات المستخدمين ومتطلبات وظروف القياس ومشكلاته، كانت نتائج القياس أفضل والعكس بالعكس

- إن تفاوت كفاءة نظام المعلومات المحاسبي الذي يقوم بتنفيذ عمليات القياس تخلق مشكلات هامة من مشاكل القياس المحاسبي
منها مشكلة قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.

الشرح:
إذا لم يكن النظام فعال ← مجبر أطوره ← يعطيني معلومات أكثر دقة وموضوعية وبالوقت المناسب للقياس الذي يولده قياس ناجح
← إذا لم يكن النظام كذلك ⟵ لا أستطيع القياس.
وبالتالي:
إن مخرجات القياس ستكون مختلفة أمام هذا التفاوت في نظام المعلومات.

سادساً: صعوبة القياس لبعض الأحداث الاقتصادية والأنشطة:

من هذه الصعوبات:

- الصعوبات المتعلقة بالمبادلات الخارجية للسلع والخدمات، وما يترتب عليها من مشكلات تغير أسعار الصرف عند ترجمة تلك العمليات إلى العملة المحلية.

- المشكلات المتعلقة بالموارد البشرية والمسؤولية الاجتماعية:
فالأنشطة المتعلقة بهذه المجالات يمكن تحديد تكاليفها ولكن يصعب قياس منافعها (إيراداتها).
لأن هذه المنافع معنوية وليست مادية ويصعب بالتالي قياسها لفقد استخدام النقد كوحدة قياس لهذه المنافع وعليه:
يصعب الحكم على مدى كفاءة هذه الأنشطة من الناحية الاقتصادية.

* تحديد وحدة القياس المحاسبي:

القياس يحتاج إلى وحدة قياس
وأداة قياس

تناسب طبيعة المادة أو البند الجاري قياسه.
- تصنف وحدات القياس إلى:

1) وحدات القياس المادي (الطبيعي) أو الكمي:
تستخدم هذه الوحدات لقياس الطول والمساحة والحجم والوزن منها: الكيلو غرام أو الطن أو المتر مكعب.

2) وحدات قياس الزمن:
يتم قياس الزمن بوحدات قياس تناسبه وهي ساعة العمل أو يوم العمل أو الشهر أو العام.

ج) وحدات القياس النقدي:
يستخدم النقد كوحدة قياس للتعبير عن خصائص الشيء الجاري قياسه
مثل: منفعة أصل أو سلعة.

ويعد وحدة النقد (الليرة) أداة القياس النقدي المستخدمة في عملية القياس النقدي.
هذا القياس يجري في مرحلة لاحقة للقياس المادي والزمني.
وهو تابع لهما حيث يجري تحويل الكم والزمن إلى وحدات نقدية
باستخدام معامل تحويل هو السعر.

يمكن القياس النقدي من استخدام خصائص النقد للوصول إلى معلومات
مختلفة كالربح والخسارة وقيم الأصول ونسب الكفاءة و
التطور وغيرها...
حيث يتعذر الوصول إلى مثل هذه المعلومات باستخدام وحدات
القياس الكمي والزمني فقط.

غير أن وحدة النقد كأداة قياس تتميز بما يلي:

إن وحدة النقد وإن كانت ثابتة المبلغ من الناحية الاسمية أو
القانونية.
فإن القوة الشرائية لها تتغير بتغير الزمان وبالتالي فإن قوتها الشرائية
ليست ثابتة.
وهذا يثير مشكلات قياس محاسبي يعبر عنها السؤال التالي:
هل المبالغ التي تظهرها بنود القوائم المالية تمثل قيماً حقيقية لها؟
أم أنها مجرد أرقام تعكس عدد الوحدات النقدية التي وظفت لاقتناء
الأصل في تاريخ معين؟
أو التي تم الحصول عليها نتيجة لنشاط بيع أو غيره؟

أم التي تم الحصول عليها نتيجة لنشاط بيع أو غيره؟
هذا السؤال المطروح في الفكر والممارسة المحاسبية، منذ بدأت ظاهرة التضخم النقدي، لم يجد جواباً شافياً.

فكثيرون يرون أن المحاسبة مطلوب منها تقديم قيم حقيقية تمثل الواقع في حين يرفض آخرون وجهة النظر هذه ويدعون أن المحاسبة توثق عمليات وأحداث حصلت في زمن ماض ولا يجوز تغيير البيانات الخاصة بهذه العمليات والأحداث.

ومن وجهتي النظر ظهرت بدائل قياس متعددة، فكان:

- القياس المستند إلى القيم الدفترية التاريخية.
- القياس المستند إلى القيم الجارية.

وجاء آخرون ورأوا ضرورة تعديل بدائل القياس المذكورة بتأثير تغيرات الأسعار فظهر:

- القياس المستند إلى القيم الدفترية المعدلة.
- القياس المستند إلى قيم جارية معدلة.

ثم ظهرت وجهة نظر ثالثة، تمثل مخرجاً لمسألة اختيار أحد البدائل المذكورة فتحدثت عن "القيم العادلة".
هذه البدائل المعروضة تشكل موضوع البحث في المحاضرات اللاحقة.

معايير اختيار بديل القياس:

يمثل اختيار أو تحديد معايير القياس المحاسبي أحد أهم المشكلات المحاسبية.
يمثل المعيار:
مقياساً عاماً يتم الرجوع إليه للحكم على مدى صلاحية بديل القياس فالبديل الذي ينسجم مع المعايير يعتبر بديلاً مناسباً.

والبديل الذي لا ينطبق عليه كل أو بعض المعايير يكون بديلاً مرفوضاً.
غير أن تحديد هذه المعايير أمر لا يزال خاضعاً للجدل.
وأن المعايير المستخدمة ثلاثة:
1) معيار احتواء (أو عدم احتواء) البديل على أخطاء القياس.
2) معيار التفسير.
3) معيار الملاءمة.

وفيما يلي توضيح لهذه المعايير:

أولاً: معيار أخطاء القياس:

يقصد بأخطاء القياس الأخطاء التي يمكن أن يسببها البديل المحاسبي، الناجمة عن المنطلقات التي يأخذها البديل عند إجراء القياس وليس عن الأعمال الإجرائية لعملية القياس.

فقد يأخذ بديل ما بالقيمة الاسمية للنقد كوحدة قياس بينما يأخذ بديل آخر بالقوة الشرائية له كبديل قياس أو أن يأخذ أحدها بمبدأ التحقق للاعتراف بالإيراد في حين يخرج آخر عنه.

وعليه فإن الأخطاء التي يمكن أن يولدها البديل نوعان:
1) أخطاء وحدة القياس:

تظهر هذه الأخطاء بسبب اعتماد وحدة قياس معينة تهمل تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد المستخدمة في عملية القياس كما في التكلفة التاريخية.
فإذا أهملت تغيرات الأسعار بسبب افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد.
أي بسبب استخدام القيمة الاسمية لوحدة النقد كوحدة قياس محاسبي سيحدث خطأ آخر هو خطأ التوقيت.

خطأ وحدة القياس يقع منه:
محاسبة التكلفة التاريخية ومحاسبة تكلفة الاستبدال ومحاسبة القيمة البيعية
في حين تتجنب محاسبة المستوى العام للأسعار ومحاسبة تكلفة
الاستبدال المعدلة ومحاسبة القيمة البيعية المعدلة بسبب استخدام القوة
الشرائية لوحدة النقد كوحدة قياس.

2) أخطاء التوقيت:

- تنجم عن وجود فجوة زمنية بين تاريخ حصول الحدث وتاريخ الاقرار عنه
خلال هذه الفجوة تحدث تغيرات في القيمة، لكنها لا تؤخذ بالاعتبار
ثم يتم الإقرار عنها في وقت لاحق.

- هذه الأخطاء يتسبب فيها مبدأ التحقق الذي يقضي بعدم الاعتراف بالإيراد
إلا إذا تحقق فعلاً بالبيع، أما الإيرادات المتوقعة فلا يتم الاعتراف بها
من هنا نشأ الفرق بين المفهوم الاقتصادي والمفهوم المحاسبي لتحقق
الإيراد.

- أخطاء التوقيت وقعت فيها التكلفة التاريخية ومحاسبة الاستبدال ومحاسبة
المستوى العام للأسعار ومحاسبة الاستبدال المعدلة، وتجنبتها محاسبة
القيمة البيعية والقيمة البيعية المعدلة.

ثانياً: معيار التفسير:

يقصد بالتفسير أن تكون القوائم المحاسبية مفهومة وسهلة القراءة سواء
في مضامينها ومعانيها أو في استنتاجها.
ففي حال استخدام وحدة القياس النقدي الاسمي فإن القوائم ستحوي
أرقاماً لا تفسير لها ولا معنى ويتعذر استخدام المعلومات التي
تحويها.

بينما إذا استخدمت القوة الشرائية للنقد كوحدة قياس، فإن القوائم ستحوي معلومات يمكن تفسيرها ومعرفة مضامينها وتكون أكثر قدرة على الإفادة منها محاسبة التكلفة التاريخية ومحاسبة تكلفة الاستبدال ومحاسبة القيمة البيعية لا تحقق هذا المعيار

بل:

تحققه تكلفة الاستبدال المعدلة ومحاسبة القيمة البيعية المعدلة

أما:

محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة فإنها لا تحقق هذا المعيار رغم استخدامها القوة الشرائية للنقد كوحدة قياس.

السبب:

يعود إلى أن التكلفة التاريخية أساساً لا تقدم معلومات قابلة للتفسير.

ثالثاً: معيار الملاءمة:

تستخدم الملاءمة كمعيار لتقييم بديل القياس وتعني أن المعلومات التي ينتجها بديل القياس يجب أن تكون مفيدة ونافعة للمستخدمين أي تنسجم مع متطلباتهم الخاصة في المعلومات التي يولدها البديل

إن استخدام هذا المعيار مرتبطاً بفئات المستخدمين ورغباتهم وتغير احتياجاتهم إلى المعلومات.

ويؤخذ عليه أنه:

معيار غير ثابت عبر الزمن ويحتاج إلى "الإجماع" عند الحكم على بديل ما، فما هو ملائم لفئة ما من المستخدمين قد يكون غير ملائم لفئة أخرى وعليه فإنه يتعذر تحديد البديل الأفضل بتجرد وحيادية.

- الفلسفة البراغماتية حلّت هذه المسألة عن طريق "الإجماع" فالبديل الذي تؤيده الأكثرية هو البديل المناسب.
- في الواقع الراهن:

تتولى هيئات ومنظمات مهنية وحكومية مسؤولية البحث واختيار البديل المناسب. هذه الهيئات والمنظمات تسيطر عليها غالباً مصالح فئات المستثمرين وأصحاب الأموال.

أما:

مصالح المجتمع فلا وجود لمنظمات أو هيئات ترعاها عند البحث عن بديل القياس المناسب.

هذه المصالح يتم مراعاتها بالقدر الذي لا يتعارض فيه مع مصالح الفئات المسيطرة على الممارسة المحاسبية.

- إن معايير اختيار بديل القياس لا تزال بحاجة إلى مزيد من الدراسات والبحث الدؤوب لتحديدها من منظور علمي معرفي شامل، بما يضمن بالتالي إنتاج معلومات موضوعية ذات فعالية عالية.

الشرح:

صعوبات القياس: نحن نتعامل بالعملات الأجنبية وعند إعدادي للقوائم المالية أعدها بالعملة المحلية لذا سأحول السعر من العملة الأجنبية إلى العملة المحلية.

مثلاً:

قيمة أصل بسعر 50 دولار بعتبر د 100 س يوجد لدينا تغيرات في أسعار الصرف.

وحدة القياس:

- مادية: كمية أستطيع لمسها
- طبيعة: أمتار، كيلو، ...
- نقدية: على شكل نقود...
- مرتبطة بالزمن: ساعات، أشهر.

ملاحظة:
إن كل وحدة قياس فيها ← أداة قياس
مثال:
السكر ← بالكيلو ، المتر ← للأطوال
والمتر: هو أداة قياس.
مثلاً:
لدي مبلغ 1000 وقيمته بعد فترة أصبحت 2000 ← الأداة التي استخدمتها عندما
أجبنا القيمة الاسمية ← أهملت القوة الشرائية.
• إن وحدة القياس ← هي الليرة.

• أداة القياس هي إما ← القيمة الاسمية
← القوة الشرائية
• بظروف التضخم لا نستخدم القيمة الاسمية بل نستخدم القوة الشرائية
• القياس إما أن يكون ← نقدي
← قيمي

هام جداً

• مثلاً:
سعر الطاولة 5000 ل.س والقيمة هي: هي قيمة هذا الشيء عندي بالنسبة
التي يعني مثلاً قيمتها للطاولة بالنسبة لي 12000 ل.س
وبالتالي:
القيمة: مرتبطة بالمستخدم وليس بشيء آخر.
وبالبديل:
لعدم الدخول في اتجاهات القيم نقول أن:
• المحاسبة هي مرتبطة بالقياس النقدي.
• القيمة العادلة: تعطيني قياس نقدي أقرب للتكلفة التاريخية للقيمة.

معايير اختيار بديل القياس:
البديل الذي ينسجم مع المعيار ← يكون هو البديل الأصح والمناسب.

كلما كانت الأخطاء أقل ← كلما كان البديل أفضل وأحسن

مثال:

إذا كنت أمام بديلين هما التكلفة الفعلية والسعر الجاري ← نهمل التكلفة الفعلية ونختار السعر الجاري.

معيار التفسير:

المعلومات التي أولدها الآن تذهب للمستخدم ← إذا لم يكن لديه صعوبات المستخدم لفهمها تكون مفيدة يعني عندها يستطيع اتخاذ القرار الملائم

أما إذا لم تكن ملائمة له لا يستطيع فهمها ← فلا يستطيع اتخاذ القرار المناسب لها.

معيار الملاءمة:

البديل الأكثر ملاءمة ← "القيمة العادلة".

إن أهم المستثمرين الذين يهمني أمرهم أريدها تعطيني معلومات أقرب للقيم من المعلومات التي لا تعطيني معاني.

معيار أخطاء القياس:

- بوحدة القياس.
- بأداة القياس.
- بالبديل للقياس.
- بطريقة قائم القياس.

- يجب أن أرى غايتي من القياس.
- هناك أخطاء مرتبطة بوحدة القياس. / بتوقيت عملية القياس.

انتهت المحاضرة الرابعة

ملاحظة:

- الاقتصاديين لا يعترفوا بالربح عن البيع بل بالإنتاج
- الأسبوع القادم سيأتي الدكتور "فخر" .....

Fourth

السلام عليكم ....

اليوم سنتحدث عن الفصل الثالث من الكتاب وهو :

المحاسبة عن تغيرات الأسعار في المستوى العام للأسعار

سنتناول في هذا الفصل :

- توصيف نظام التكلفة التاريخية
- الفكر المحاسبي وتغيرات الأسعار .
- ماهية الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار .
- إجراءات تعديل القوائم المالية .
- تصنيف بنود القوائم المالية :
  أولاً : إجراءات التعديل للبنود غير النقدية .
  ثانياً : إجراءات التعديل للبنود النقدية .

- تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل .
- تعديل الأرباح أو الخسائر الرأسمالية
- مزايا نظام محاسبة المستوى العام للأسعار وعيوبه .

مقدمة :

تعد النقود وسيلة للتداول
→ ومستودعاً للقيم
→ وأداة للقياس
→ وشكل معادلاً عاماً لكل السلع والخدمات في المجتمع

ويتم استخدامها في المحاسبة

ويقترح المحاسبون ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي ويتم اثبات كافة العمليات الحالية على هذا الأساس .... ويطلق على النظام المحاسبي الذي يعتمد ذلك "نظام التكلفة التاريخية"

ومعنى ثبات القوة الشرائية ← هو ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي وبالتالي ثبات الأسعار ....

ولكن إذا نظرنا للواقع العملي:

وعندما نراقب تغيرات الأسعار نجد أن هذا الكلام غير صحيح ....

لأن الأسعار تتغير باستمرار والتغير يكون بسبب التضخم النقدي أو بسبب العرض والطلب

والتضخم:

هو الارتفاع في المستوى العام للأسعار ، والتضخم النقدي يكون نتيجة الخلل بين الكتلة السلعية والكتلة النقدية

ما يؤدي ← لزيادة السلع ← لزيادة الطلب ← زيادة الأسعار

إذاً:

في الحياة العملية نرى أن الأسعار تتغير أي ترتفع ....

مثلاً:

السلع الالكترونية انخفض سعرها ولكن بعض السلع الأخرى ارتفع سعرها أي: الأسعار في التضخم ترتفع بشكل عام

. هناك نوعان من تغير الأسعار
- تغير في الأسعار العامة.
- تغير في الأسعار الخاصة.

ونميز بين هذان النوعان ....

التغير في الأسعار العامة:

مرتبط بالقوة الشرائية لوحدة القياس النقدي

ملاحظة:

حتى في الدول التي يوجد لديها جهاز إنتاجي نجد أن الأسعار تزداد مع الزمن بحكم التضخم النقدي.

وهناك ظاهرة الانكماش:

فيها تنخفض الأسعار و ترتفع قوة العملة الشرائية وبالتالي هي عكس التضخم.

لأن التضخم النقدي:

فيه ترتفع الأسعار و تنخفض القوة الشرائية للعملة

نظام التكلفة التاريخية:

يقوم على:

1- المستندات في تسجيل العمليات.

2- يتصف أنه نظام موضوعي عند تقديمه للتقارير

3- يستند على القواعد والأعراف والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً

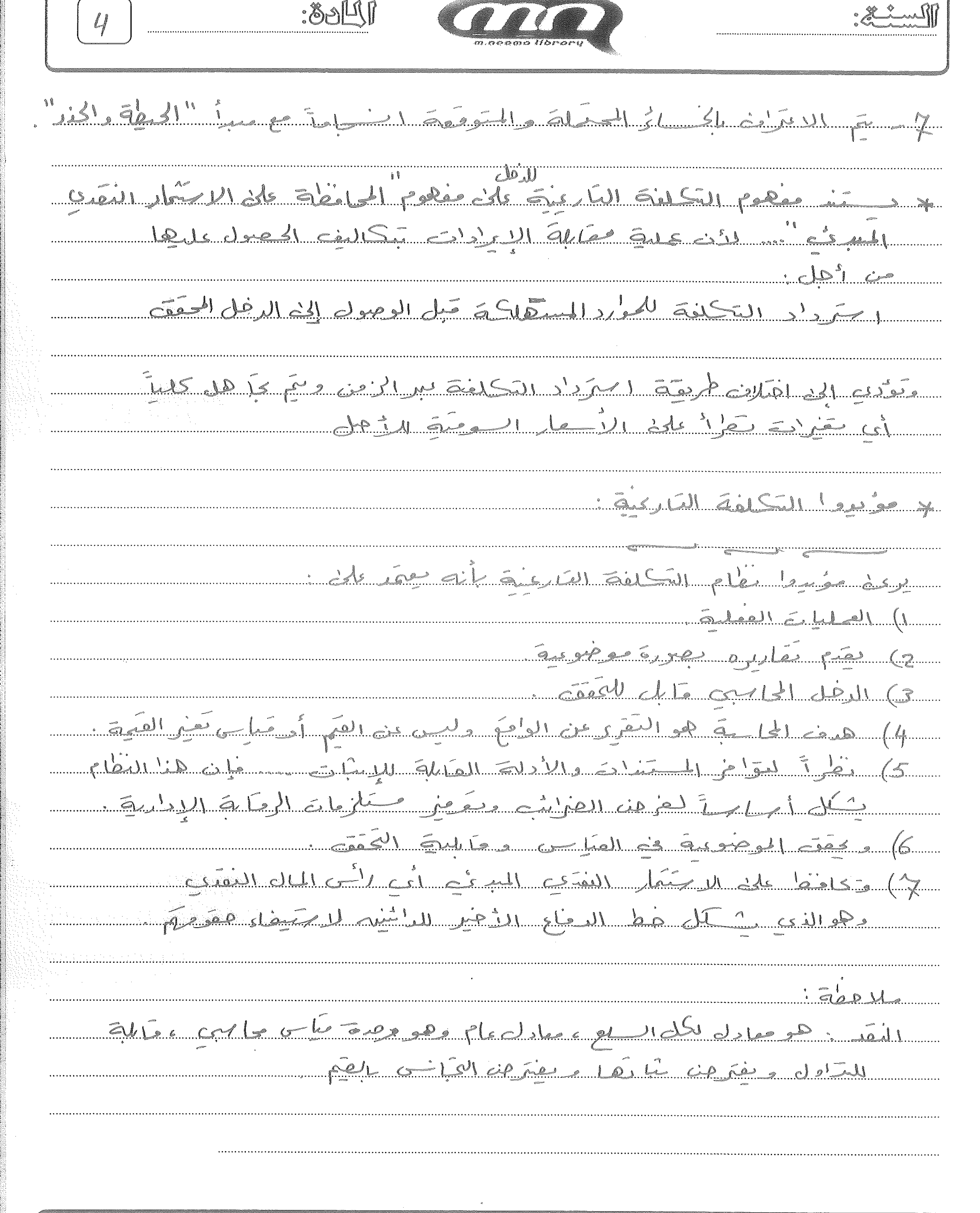
4- يتجاهل أي تغيرات تطرأ على الأسعار بعد إثبات المعاملات انطلاقاً من العرف المحاسبي (الفرض) المعمول به وهو "ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي".

5- أساس التقويم في نظام التكلفة التاريخية هو التكلفة التاريخية وتحدد التكلفة التاريخية لأي أصل بتاريخ الحصول عليه وتبقى كذلك حتى يتم بيعه

أما:

الأصول الثابتة فإنها تستهلك تدريجياً بتحميل جزء من تكلفتها إلى مصروف ولا يتم الاعتراف بأي تغيرات في القيمة بين تاريخ الشراء وتاريخ البيع أو تاريخ الاستهلاك للأصل بالكامل.

6- يعتمد على مبدأ: "تحقق الإيراد عند البيع" ويتم تجاهل المكاسب الناتجة عن تغيرات قيمة السلع والخدمات عند ارتفاع الأسعار



7- يتم الاعتراف بالخسائر المحتملة والمتوقعة انسجاماً مع مبدأ "الحيطة والحذر".

* تستند مفهوم التكلفة التاريخية على مفهوم "المحافظة على الاستثمار النقدي المبدئي" (للدخل) .... لأن عملية مقابلة الإيرادات بتكاليف الحصول عليها من أجل:

استرداد التكلفة للموارد المستهلكة قبل الوصول إلى الدخل المحقق

وتؤدي إلى اختلاف طريقة استرداد التكلفة عبر الزمن ويتم تجاهل كلياً أي تغيرات تطرأ على الأسعار السوقية للأصول

* مؤيدوا التكلفة التاريخية:

يرى مؤيدوا نظام التكلفة التاريخية بأنه يعتمد على:

1) العمليات الفعلية
2) يقدم تقاريره بصورة موضوعية
3) الدخل المحاسبي قابل للتحقق.
4) هدف المحاسبة هو التقرير عن الواقع وليس عن القيم أو قياس تغير القيمة.
5) نظراً لتوافر المستندات والأدلة القابلة للإثبات ...... فإن هذا النظام يشكل أساساً لفرض الضرائب وتعزيز مستلزمات الرقابة الإدارية.
6) ويحقق الموضوعية في القياس وقابلية التحقق.
7) وتحافظ على الاستثمار النقدي المبدئي أي رأس المال النقدي وهو الذي يشكل خط الدفاع الأخير للدائنين لاستيفاء حقوقهم.

ملاحظة:

النقد: هو معادل لكل السلع، معادل عام وهو وحدة قياس محاسبي، قابلة للتداول ويفترض ثباتها، ويفترض التجانس بالقيم

على الرغم من الإيجابيات السابقة فقد وجهت إلى التكلفة التاريخية انتقادات جوهرية:

1) تشوه قياس الدخل في حال تغير الأسعار وتغير القيمة ... خاصة في ظروف التضخم النقدي.

ويزداد هذا التشوه كلما زادت معدلات التضخم النقدي وارتفاع المستوى العام للأسعار وكلما زادت الفترة من بداية اقتناء الأصل وحتى تاريخ بيعه أو استهلاكه كلياً.

نظراً لتناقص وانخفاض القوة الشرائية وتجاهل التغيرات في الأسعار وتباين الأسعار السوقية لبعض الأصول كثيراً عن تكلفتها التاريخية وعدم الاعتراف بالمكاسب والخسائر الرأسمالية وتغير القيم.

2) إن تجاهل تغير الأسعار وتغير القيم يجعل نظام التكلفة التاريخية ينتج أرقاماً لا دلالة لها، كما أن التحليل المالي ينتج مؤشرات مضللة ومعلومات غير صحيحة.

3) إن تجاهل التغيرات في مستويات الأسعار يؤدي إلى تضخم الأرباح في ظروف التضخم النقدي وارتفاع معدل العائد على رأس المال المستثمر بدوره يؤدي إلى:

- دفع ضرائب على أرباح صورية وتوزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح صورية غير محققة.
- عجز المنشأة عن توفير الأموال لاستبدال أصولها وتسديد ديونها الطويلة الأجل
- عدم المحافظة على رأس المال المستثمر الحقيقي بصورة طاقة إنتاجية.

4) وإن التضخم النقدي وارتفاع المستوى العام للأسعار يؤدي إلى تدني القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي

- وتصبح البيانات غير متجانسة
- غير قابلة للجمع والطرح

- وغير قابلة للمقارنة ......

5) وبناء على ما سبق ... فإن نظام التكاليف التاريخية لا يساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة وخاصة طويلة الأجل ... سواء في جانب الإدارة أو المستثمرين ... وأيضاً لا يساعد في مجال التسعير وتخطيط الإنتاج والتمويل ...

* تعرض نظام التكلفة التاريخية إذاً للكثير من الانتقادات في ظل:
1) ظاهرة التغير في الأسعار
2) وارتفاع المستوى العام للأسعار خلال فترات التضخم النقدي والانكماش في العقد الماضي وحتى الآن بسبب الآثار السلبية التي تنعكس على القياس المحاسبي لنتائج الأعمال والمركز المالي للمشاريع الاقتصادية

مما أدى لظهور العديد من الدراسات والبحوث في الفكر المحاسبي هدفت إلى إيجاد أنظمة محاسبية بديلة تعمل (1) على تلافي عيوب نظام التكلفة التاريخية.
(2) وتحسين دقة القياس.
(3) والحفاظ على رأس المال المستثمر.
(4) وتوفير البيانات والمعلومات المفيدة لأغراض اتخاذ القرارات.

NOTE:
* إن ظاهرة التغير في الأسعار هي ظاهرة مستمرة .... لذا لدينا أسئلة نطرحها في هذا الموضوع ....
1/ هل تغير الأسعار عام ويطال كل أنواع السلع والخدمات نتيجة حالات التضخم النقدي أو الانكماش التي تسبب انخفاض القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي في ظروف التضخم وارتفاع المستوى العام للأسعار أو زيادتها في حالة الانكماش؟

أ ج) هل يتعلق تغير الأسعار فقط بأنواع محددة من السلع والخدمات بسبب ارتفاع الطلب على بعض السلع وانخفاضه على سلع أخرى محددة؟

أ ج) هل تغير الأسعار هو محصلة العاملين السابقين معاً؟

← وبالتالي: تتباين معدلات تغير الأسعار للسلع والخدمات والآن لنتحدث عن النوع الأول من أنواع تغيرات الأسعار هما:

أولاً: تغير في المستوى العام للأسعار:

• ويحدث نتيجة الارتفاع أو الانخفاض في المستوى العام للأسعار لجميع السلع والخدمات التي يتم تداولها في اقتصاد معين

• ويعكس التغير في المستوى العام للأسعار الزيادة أو الانخفاض في قيمة وحدة النقد.

• ويحدث التغير في قيمة وحدة النقود نتيجة:

1) التغير في المعروض من النقود.

أ ج 2) سرعة هذا التغير بدرجة أعلى أو أقل من المعروض للسلع والخدمات في الاقتصاد الوطني...

أ ج 3) نتيجة الخلل أو عدم التوازن بين الكتلة النقدية المعروضة وبين الحجم الكلي للسلع والخدمات المطروحة في السوق

• إن زيادة الكتلة النقدية المطروحة في السوق عن الكتلة الإجمالية للسلع والخدمات تؤدي إلى زيادة الطلب الكلي عن العرض الكلي

← الارتفاع العام لمستوى الأسعار.

← انخفاض القوة الشرائية للنقد الوطني.

← فقدان وحدة النقود كثيراً من دلالتها في القياس.

← وفقدان خاصية التجانس

علماً أنه:
مفهوم الثبات ضرورية لتجميع البيانات المحاسبية
وتلخيصها
والمقارنة فيما بينها خلال الفترات المحاسبية المتعاقبة.

* وتقاس القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي بعدد وحدات السلع
أو الخدمات التي يمكن شراؤها مقابل الوحدة النقدية
فهي تزداد عندما تنخفض الأسعار ← في حالة الانكماش النقدي
وتنخفض عندما ترتفع الأسعار ← في حالة التضخم النقدي

نتيجة:
توجد علاقة عكسية بين تغير القوة الشرائية وبين تغير الأسعار.

مثال:
لو افترضنا أن القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي كانت في فترة
محددة تساوي 2 سلعة وأنها أصبحت بعد فترة تساوي
سلعة واحدة فهذا يعني أن القوة الشرائية لوحدة النقد
تكون انخفضت بمعدل 50٪ ... بينما ارتفع المستوى العام
للأسعار بمعدل 100٪ (تضاعف السعر)

ثانياً: تغير في هيكل الأسعار أو تغير في الأسعار الخاصة:

هو تغير في أسعار بعض السلع أو الخدمات ارتفاعاً أو انخفاضاً
ولكن لا يتم على أرض الواقع بنفس الدرجة

ويعكس التغير في الأسعار لكل سلعة أو خدمة .. التغير في
القيمة الاقتصادية الحقيقية لتلك السلعة..

* أما التغيرات النسبية في الأسعار :
تعكس التغير في هيكل الأسعار أو تغير في سعر سلعة واحدة بالنسبة إلى أسعار جميع السلع والخدمات .

* أما التغيرات في الأسعار الخاصة :
- تحدث نتيجة التغيرات في أذواق المستهلكين
- أو التحسينات الفنية والهندسية في الإنتاج

* إن الوحدات النقدية للعملة هي وحدات قياس نقدية للأحداث المالية والقياس النقدي أو المحاسبي هو في الوقت نفسه عملية تقييم تستند إلى عدة بدائل منها :
- التكلفة التاريخية .
- تكلفة الاستبدال (سعر الدخول الجاري)
- صافي القيمة البيعية (سعر الخروج الجاري)
- القيمة الحالية أو الاقتصادية .

* إن تحديد القيمة باختيار بديل (أساس) التقويم المناسب لا يمكن أن يكون إلا بواسطة وحدة القياس ...

* ركنان القياس الأساسيان هما : (القياس المحاسبي)
- وحدة القياس النقدية
- أسس التقييم .

* السعر يعبر عن القيمة ← السعر هو متقلب بسبب التضخم ← يجعل وحدة القياس تختلف ← قوة شرائية مختلفة ← تصبح البيانات المحاسبية غير متجانسة .

الخلاصة:
افتراض ثبات القوة الشرائية وثبات الأسعار الذي ترتكز عليه التكلفة التاريخية ← يتطلب حلولاً منهجية تعتمد وحدة قياس ثابتة في عملية التقييم....
هذه الوحدة تمتلك قوة شرائية عامة يمكن بواسطتها تعديل هذه البيانات غير متجانسة وتحويلها لبيانات متجانسة قابلة للمقارنة واتخاذ القرارات.

* إن التغير في المستوى العام للأسعار.
هو محصلة للتغيرات في أسعار مجموعة مختارة للسلع والخدمات...
ويتم قياس المستوى العام للأسعار من خلال "الرقم القياسي" يحتسب على أساس المتوسط المرجح لأسعار أنواع السلع الداخلية في تكوين الرقم القياسي العام.

* أما التغير في الأسعار الخاصة:
المتعلقة بسلعة محددة أو مجموعة متجانسة من السلع... يتم قياسها أيضاً من خلال رقم قياسي يطلق عليها "أرقام قياسية خاصة"

* إن وجود ← أسس تقييم مختلفة
← ووحدتي قياس ← وحدة القياس النقدية (الليرة السورية)
← ووحدة قياس ذات قوة شرائية عامة
والتي يعبر عنها:
بالأرقام القياسية للمستوى العام للأسعار
← يجعل توافر بدائل متعددة لـ ← القياس
← والتقويم
← لتحديد ← الدخل
← ورأس المال
← وتقويم الأصول.

الفكر المحاسبي وتغيرات الأسعار :

* ظهرت الكتابات المحاسبية الأولى لمشاكلة التغيرات في مستويات الأسعار مع مقال آرفنج فيشر عام 1911 حيث :
أيد استخدام أرقام قياسية للتغير في مستويات الأسعار لتعديل بيانات المحاسبة .

* وفي أوائل العشرينات في أعقاب الحرب العالمية الأولى وبسبب التضخم طالب الاقتصاديون الألمان بتعديل البيانات هذه باستخدام أرقام قياسية معينة .

* واحتل موضوع التضخم والتغير في القوة الشرائية للنقود جانباً كبيراً في الكتابات المحاسبية لكتاب أمثال : جونز ، سويني ، آخرون .

* وكان اسكوفل قد أشار لضرورة اعتراف المحاسبين في الممارسة العملية بالتغير في القوة الشرائية للنقود

* وأما باتون أيد عدم إجراء تعديل مباشر لحسابات الأستاذ لتأخذ في حسابها التغير في مستويات الأسعار

* ركزت الكتابات بعد الحرب العالمية الثانية على أهمية تعديل مخرجات المحاسبة بسبب ارتفاع مستويات الأسعار

* واقترحت لجنة المعايير المحاسبية (ASC) عام 1974 استخدام وحدة نقد ثابتة القيمة لإعداد التقارير المالية .
* وأصدر المجلس الأمريكي للمعايير المحاسبية (FASB) عام 1979 البيان رقم 23 بعنوان :
" إعداد التقارير المالية وتقلبات الأسعار "

* لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC خصصت ثلاث معايير لمعالجة محاسبة التضخم هي:
- المعيار رقم 6 لعام 1977
- المعيار رقم 15 لعام 1981
- المعيار رقم 29 لعام 1989

* صدر المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 المعدل عام 1994:
نص على التعبير عن القوائم المالية للمنشأة أن تضع تقاريرها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم سواء كانت معدة على أساس ← التكلفة التاريخية أم الجارية

"بوحدة قياس جارية بتاريخ إعداد الميزانية"

* ويجب التعبير عن أرقام الفترة السابقة ← بوحدة قياس جارية بتاريخ إعداد الميزانية في 12/31
وذلك:
لتصبح بيانات الفترتين الحالية والمستقبلية ← قابلة للمقارنة.

* ماهية الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار:

يقوم نظام التكلفة التاريخية القياس المحاسبي لنتائج الأعمال والمركز المالي بسبب:
ارتكازه على ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد وتجاهله للتغيرات في المستويات للأسعار، وأن الواقع الاقتصادي العالمي وحتى الآن يشير إلى وجود معدلات تضخم نقدي مرتفعة وارتفاع المستوى العام للأسعار...
ونتيجة لذلك تتعرض العملات المحلية إلى انخفاض مستمر في قوتها الشرائية ← مما ينتج عن ذلك ضاعف هامش للاتوازنات في البيانات المحاسبية هنا.

1) خاصية القابلية للتجميع.
2) خاصية المقارنة بين نتائج الفترات المحاسبية والشركات المتماثلة

* عالج الفكر المحاسبي بتقديم بدائل مختلفة ..... ولكن لم يرق أي بديل إلى مستوى القبول التام بسبب تغير الظروف الاقتصادية والسياسية بشكل مستمر.

* إن أهم بدائل القياس هو: "نظام المحاسبة عن تقلبات المستوى العام للأسعار" الذي يتغلب على مشكلة عدم تجانس وحدة القياس المستخدمة في نظام التكلفة التاريخية من خلال:
استخدام وحدة نقد ذات قوة شرائية ثابتة وهي عادة وحدة النقد في نهاية الفترة المحاسبية

* ويتم توحيد القوة الشرائية للوحدة النقدية من خلال تعديل البيانات التاريخية باستخدام "الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار"

* ويسمى النظام المحاسبي الذي يعتمد وحدة القياس ذات القوة الشرائية الواحدة نظام:
1) نظام المحاسبة عن تغيرات المستوى العام للأسعار.
أو 2) محاسبة القوة الشرائية الجارية (الحالية = الجارية)
أو 3) محاسبة التضخم النقدي
4) يسمى أيضاً نظام التكاليف التاريخية المعدلة

* يتم فيه تعديل البيانات التاريخية على أساس وحدة القياس ذات القوة الشرائية العامة
* ويتم إجراءات التعديل باستخدام أرقام قياسية.

* وبالتالي يصبح البيانات بعد تعديلها :
متجانسة وقابلة للجمع والطرح وأمتلاك دلالة اقتصادية وقابلة للمقارنة واتخاذ القرارات.

* يقيس الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار التغيرات في القوة الشرائية للنقود من خلال نسبة مستوى الأسعار في فترة زمنية معينة يطلق عليها فترة القياس أو المقارنة إلى مستوى الأسعار في فترة زمنية أخرى يطلق عليها فترة الأساس

الخلاصة :
الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار:
هو رقم نسبي يقيس العلاقة بين قيمة وحدة النقود في سنة القياس (المقارنة) وقيمتها في سنة الأساس أو بين مستوى الأسعار في سنة (فترة) المقارنة ومستوى الأسعار في فترة الأساس.

ويحدد المستوى العام للأسعار في فترتي القياس والأساس من خلال اختيار عينة من السلع والخدمات.

الرقم القياسي = القيمة الإجمالية للسلع في فترة المقارنة / القيمة الإجمالية للسلع في فترة الأساس

أو الرقم القياسي = السعر بتاريخ القياس / السعر بتاريخ الأساس

• وغالباً ما تكون الفترة للأساس والقياس هي سنة كاملة
• ويتم اختيار سنة معينة كفترة أساس ولا يتم تغييرها ← إذاً الأساس ثابت
• وأحياناً تتغير سنة الأساس نظراً لتغير مفردات وحجم العينة بمرور الزمن ← أساس متحرك .

* طرق مختلفة لحساب الرقم القياسي العام : نذكرها للطالب بحفظها فقط للفهم

1) رقم لاسبيرز :
يقوم على استخراج متوسط التغيرات في أسعار كمية ثابتة من السلع والخدمات الممثلة في العينة تساوي كمية سنة الأساس.
أي يتم استخدام كميات السلع والخدمات في فترة الأساس كأوزان بالنسبة إلى كل من فترة القياس والأساس.

معادلة لاسبيرز :

$$\frac{مج\ س_{1} * ك_{0}}{مج\ س_{0} * ك_{0}} * 100$$

حيث :
مج : المجموع
س1 : السعر في سنة القياس
س0 : السعر في سنة الأساس
ك0 : الكمية في سنة الأساس
ك0 × س1 = الكمية في سنة الأساس * السعر سنة القياس
= القيمة

يؤخذ على هذا الرقم ... أنه لا يراعي إمكانية اختلاف نوع وكمية السلع والخدمات في فترة القياس عما في فترة الأساس والناتجة عن تغير أذواق المستهلكين وظهور سلع جديدة.

2) رقم باشي :
يقوم على إيجاد متوسط التغيرات في أسعار كمية مختارة من السلع والخدمات تختلف عن كمية السلع والخدمات الماثلة في العينة سنة الأساس. أي يتم استخدام كميات السلع والخدمات في فترة القياس أو المقارنة كأوزان بالنسبة لفترتي الأساس والقياس.

معادلة باش :

$$\frac{\sum س_1 \times ك_1}{\sum س_0 \times ك_1} \times 100$$

- تم تغيير كميات وأنواع السلع والخدمات في العينة سنوياً .
- لكن ذلك يؤدي لاختلاف مضمون العينة في سنة القياس جوهرياً عن العينة في سنة الأساس .
- مما يجعل رقم باش متحيزاً باتجاه معاكس لرقم لاسبيرز

3) رقم مارشال وأدجورث :
هو استخدام مجموع أو متوسط الكمية في فترتي الأساس والقياس كأساس للترجيح

الرقم القياسي لها = $\frac{\sum س_1 (ك_0 + ك_1)}{\sum س_0 (ك_0 + ك_1)} \times 100$

إذاً :
جاء وسط بين لاسبيرز وباش .

4) رقم فيشر :
هو الرقم القياسي المتوسط الهندسي لرقمي لاسبيرز وباش .
ويأخذ الشكل التالي :

$$\sqrt{\frac{\sum س_1 \times ك_0}{\sum س_0 \times ك_0} \times \frac{\sum س_1 \times ك_1}{\sum س_0 \times ك_1}} \times 100$$

وهو الرقم القياسي الأمثل نظراً لاجتيازه اختبارات الانعكاس في الزمن والانعكاس في المعامل.
(هو يمثل السعر بأحسن حالاته ، لأن أسعار المستهلك هي الأفضل لأن العينة كبيرة جداً ← هو لغرض السعر جاء ...)

5) الرقم ذو الوزن الثابت:

يتم استخدام كميات السلع والخدمات في فترة معينة غير فترة الأساس والقياس كأوزان بالنسبة لكل من فترة الأساس وفترة القياس ويحسب كما يلي:

$$\frac{\text{ع}_1 \times \text{ك ز}}{\text{ع}_0 \times \text{ك ز}} \times 100$$

حيث:

ز: فترة معينة

+ هنا تكون العينة متفقاً عليها

ملاحظات:

- لكل طريقة من الطرق السابقة رقم قياسي يختلف عن الطريقة الأخرى ← تؤدي لنتيجة تختلف عن النتائج الأخرى.

- تختلف الأرقام القياسية المستخدمة من دولة لأخرى فهناك:
  - أرقام قياسية للسلع الاستهلاكية
  - للسلع الاستثمارية
  - لأسعار الجملة
  - لمواد التنظيف
  - إجمالي الناتج القومي

← ويفضل استخدام الرقم القياسي للسلع الاستهلاكية CPI وذلك لأنه يعكس متوسط التغيرات في أسعار مجموعة واسعة من السلع والخدمات المتداولة في أي دولة

لذلك:

يوجب مجمع معايير المحاسبة الأمريكية المالية FASB على استخدامه لتعديل القوائم المالية التاريخية على أساس وحدة نقد ثابتة

← ويفضل أيضاً لأنه يوجد كمية كبيرة من السلع الاستهلاكية تستهلك.

* بعد اختيار الرقم القياسي المناسب لقياس تغيرات المستوى العام يمكن تعديل القوائم المالية التاريخية من خلال استخدام وحدة نقدية ذات قوة شرائية عامة.

* إجراءات تعديل القوائم المالية على أساس التغيرات في المستوى العام للأسعار: هام

باتباع الخطوات التالية:

1) توافر مجموعة كاملة من القوائم المالية التاريخية.
2) توافر " " الأرقام القياسية العامة تغطي الفترة الزمنية بدءاً من تاريخ نشوء أقدم بند في القوائم المالية وحتى تاريخ أحدث القوائم المالية.
3) تصنيف بنود القوائم المالية في مجموعتين: - بنود نقدية
- بنود غير نقدية
4) تعديل البنود غير النقدية بواسطة معامل التعديل.
5) حساب مكاسب أو خسائر المستوى العام للأسعار الناجمة عن الاحتفاظ بالبنود النقدية.

* الإجراءات للقيام بعملية التعديل للبيانات التاريخية: هام سؤال دورة

1) تعديل كل بند من بنود القوائم المالية من أجل تحويل البيانات التاريخية إلى بيانات تاريخية معدلة ..... وهذا يتطلب إضافة للوجود الأرقام القياسية العامة ووجود القوائم المالية.

$$\text{قيمة البند المعدلة} = \text{قيمة البند التاريخية} \times \frac{\text{الرقم القياسي العام بتاريخ التعديل}}{\text{الرقم القياسي العام بتاريخ نشأة البند}}$$

حيث أن:

تاريخ التعديل = سنة القياس (المقارنة)

نشأة البند = سنة الأساس

* الوحدة النقدية ذات القوة الشرائية العامة :
هي الوحدة النقدية بتاريخ التعديل (تاريخ إعداد القوائم المالية 12/31)

* التعديل هي عملية مستمرة ومتواصلة ، ويجب إعادة التعديل سنوياً وهذه العملية تسمى "الإزاحة إلى الأمام"

هام

* الرأي السائد في المنظمات المهنية هو عد البيانات المعدلة والمعاد تعديلها سنوياً هي معلومات إضافية تقدم إلى جانب القوائم المالية التاريخية الأساسية بهدف المقارنة واتخاذ القرارات .

* يجب أن تكون عملية التعديل شاملة حتى يتبين آثار التضخم النقدي على المشروع والاستفادة الكاملة من مزايا النظام المعدل .

تصنيف البنود القوائم المالية :

البنود النقدية يعبر عنها تلقائياً بوحدة القياس النقدي الجارية (الحالية) بتاريخ تعديل القوائم المالية .
أما البنود غير النقدية تحتاج للتعديل باستخدام وحدة النقد ذات القوة الشرائية العامة وهي وحدة النقد الجارية بتاريخ إعادة تعديل القوائم المالية .

** تعريف البنود النقدية :
هي بنود تتحدد قيمتها بعدد معين من وحدات النقد بغض النظر عن التغيرات في الأسعار العامة أو الخاصة .

* وتشمل الأصول النقدية : وهي :
- النقدية في الصندوق والمصارف . - السلف المقدمة للعاملين
- الودائع في المصارف . - التأمينات القابلة للاسترداد .
- المدينون وأوراق القبض . - الاستثمارات بالسندات (لا الأسهم)

- المخزون المباع مقدماً بسعر محدد ولم يسلم بعد.
- الايرادات المتنوعة المستحقة.

وتشمل الخصوم النقدية: وهي:

- السندات والقروض طويلة الأجل
- الدائنين وأوراق الدفع
- المصرف الساحب على المكشوف
- توزيعات الأرباح
- المصروفات الإدارية والمالية المستحقة

← نلاحظ أن البند النقدي ثابت بسبب ← طبيعة الحساب
أو ← العقود القانونية بين المنشأة والغير

* تعريف البنود غير النقدية:
هي التي لا تعبر عنها بعدد محدد من الوحدات النقدية وتشمل كافة العناصر غير النقدية غير المذكورة أعلاه.

- الأصول غير النقدية:
- النقدية والودائع في البنك بعملات أجنبية.
- المدينين بعملات أجنبية
- الاستثمارات في الأسهم (لأنه تتغير قيمتها السوقية)
- المخزون السلعي.
- الأصول الثابتة غير الملموسة والملموسة.
- المصروفات المدفوعة مقدماً.

← نلاحظ أن هذه الأصول غير النقدية ← قيمها تتغير بتغير الأسعار

- الالتزامات غير النقدية:
- الايرادات المحصلة مقدماً (لأنه التزام بتقديم سلعة أو خدمة متغيرة القيمة)
- القروض بالعملات الأجنبية الدائنة (لأنه سعر الصرف متغير)

التعديل للبنود غير النقدية :

القيمة المعدلة = المبلغ التاريخي × معامل التعديل

$$\text{معامل التعديل} = \frac{\text{الرقم القياسي العام بنهاية الفترة (تاريخ القياس 31/12)}}{\text{الرقم القياسي العام بتاريخ نشأة البند (حدوث عملية مالية ← شراء، بيع)}}$$

• يتم التعديل لأغراض ← قائمة الدخل
أو ← الميزانية . حسب طبيعة البند .

1) تعديل المبيعات :

أ) حالة البيع بصورة منتظمة وبمعدلات متساوية خلال السنة :
تحتسب قيمة المبيعات المعدلة كما يلي :

$$\text{إجمالي مبيعات السنة} \times \frac{\text{الرقم القياسي العام بنهاية السنة}}{\text{متوسط الرقم القياسي العام خلال السنة}}$$

مثال :

إجمالي مبيعاتي السنوية = 250 000 ل.س

ومتوسط الرقم القياسي العام خلال السنة = 125

والرقم القياسي العام بنهاية السنة = 150

$$\text{القيمة المعدلة للمبيعات} = 250000 \times \frac{150}{125} = 300\,000 \text{ ل.س}$$

من الأمثلة عالمصاريف المنتظمة :

فاتورة كهرباء ، ماء ، الخ....

* البنود النقدية ← الأصول ← خسارة قوة شرائية مثلاً قدمت قرض
← الخصوم ← مكاسب قوة شرائية مثلاً حصلنا على قرض .

- البنود النقدية ليست بحاجة إلى تعديل
- نقدم قوائم تبين ظاهرة التضخم النقدي وهي قوائم مساعدة تقدم بجانب القوائم المالية.
- هناك بيانات في قائمة الدخل بين المبيعات بحاجة لتعديل وهي المصروفات الضمنية.
- القوة الشرائية الحالية (الجارية) ← أرقام قياسية عامة ← تكلفة تاريخية معدلة ← مستوى عام للأسعار.
- الرقم القياسي:
هو رقم نسبي يعبر عن تغير القوة الشرائية بين تاريخ القياس وتاريخ الأساس
- الودائع بالعملات الأجنبية:
هي غير نقدية إلا مع العملات المرتبطة بالعملة الأجنبية مثل: الأردن.
- الالتزام النقدي:
المصروفات المستحقة الدفع و الالتزام قصير الأجل ← سيسدد نفس المبلغ ← التزام نقدي.
- الالتزامات غير نقدية:
مصروفات مدفوعة مقدماً ← نحصل على منفعة ولكن متغيرة القيمة ← غير نقدي
- الفائدة التي تعود الودائع ← تذهب للاستثمار (لا تدخل هنا)

- للدلالة على أن القوة الشرائية متناقصة ... والتضخم مستمر .. لدينا المثال التالي:
وضعت مبلغ للتأمين 10000 ل.س وبعد 15 سنة وعند حدوث الضرر رجعو لي اياه ← هل قيمة الـ 10000 ل.س قبل وبعد الـ 15 سنة نفسها؟
لا تغيرت ← هناك قوة شرائية ← انخفضت القوة الشرائية.

- المبيعات الشاملة 300.000 ← يرجعولي نفس المبلغ ← لذلك هي نقدية
النقدية 200.000

- تميل ادارة المنشأة للاستدانة والاقتراض لأنه سيسدد قوة شرائية أقل مع العلم أنه الفائدة لا تغطي.

* بدائل القياس:

عن طريق الفكر الاقتصادي والفكر المحاسبي

• القيمة الجارية ← حلت مشكلة التوقيت لكن مازال هناك مشكلة وحدة القياس

• مشكلة القياس مرتبطة بـ ← وحدة القياس النقدي
← بأساس القياس

• والقياس يعني التقييم.

مثال:

اشترينا أصل بالدين بـ 200000 ل.س لـ 3 شهور... فهل نسدد الـ 200000 ونعتبر الفرق مكاسب قوة شرائية...؟ نعم

مثال آخر:

قدمنا قرض بـ 200000 ل.س لمدة 6 شهور بفائدة 10٪ نلاحظ:
بعد 6 أشهر يرجع لنا المبلغ 200000 ← نظراً لارتفاع الأسعار انخفضت القوة الشرائية ← خسائر قوة شرائية.

تذكرة:

• وحدة القياس ← العملة الاسمية ← الليرة السورية
← الرقم القياسي العام ← تمثل قوة شرائية عامة.

• القيمة: نعبر عنها بسعر في السوق وهي تشكل العرض والطلب.

مثال:

أقرضنا 100000 لمدة 6 أشهر وبعدها رصدنا تغيرات القوة الشرائية رأينا أنها أصبحت من 100٪ ← 100000
إلى 140٪ ← 140000 وهو المبلغ الواجب سداده لنا وذلك للمحافظة على القوة الشرائية.

مثال:

سلعة الكترونية بـ 100000 ل.س اشتريناها سابقاً والآن أصبحت 200000 ل.س نتيجة انخفاض القوة الشرائية أصبحت بحاجة لضعف مبلغ حتى نشتري السلعة.

- تغيرات الأسعار ← عام ← تضخم نقدي وانخفاض بالقوة الشرائية.
  ← خاص ← نتيجة العرض والطلب وتغير أذواق المستهلكين (تكنولوجية)
  ← نسبي ← ارتفاع سلعة بالنسبة للمستوى العام للأسعار

- لدينا خطأين جسيمين في نظام التكلفة التاريخية:

1) خطأ وحدة القياس:

هو خطأ ناتج عن وحدة القياس التي يجب أن تكون ثابتة.

وحدة القياس الوطنية:

هي وحدة قياس محاسبي، وهي مخزون للقيم.

- إن الليرة السورية قيمتها غير مستقرة ← شرائية

← ينشأ هذا الخطأ نتيجة تجاهل تغيرات القوة الشرائية.

مثال:

إذا كنت سابقاً قادر على شراء سلعتين والآن بسبب انخفاض القوة الشرائية لا أستطيع سوى شراء سلعة واحدة ← فقدت الـ 50% من قوتها الشرائية وحدة النقد.

2) خطأ التوقيت:

هو خطأ لا يعترف بتغير القيم (السعر).

مثال:

شراء بضاعة في 2013 وارتفعت سعرها آخر السنة وتم بيع البضاعة عام 2014.

تاريخ استحقاق الربح هو 2013 ولكن في 2014 حققته ← تغيرت القيم

انتهت المحاضرة الخامسة

Fourth

السلام عليكم....

اليوم سنتحدث عن تعديل المبيعات:
من أجل تعديل الرقم الإجمالي للمبيعات السنوية لابد من التمييز بين حالتين:

1) حالة البيع بصورة منتظمة و بمعدلات متساوية خلال السنة:

قيمة المبيعات = إجمالي مبيعات السنة * الرقم القياسي العام بنهاية السنة / متوسط الرقم القياسي العام خلال السنة

وهذا ما شرحنا عنه بالمحاضرة الماضية...
هذا القانون يطبق في حال المبيعات منتظمة سنوياً أي لكل السنة ولم تكن لها دفعات (إيرادات) تتم بصورة غير منتظمة (شهرية، ربعية، نصف سنوية ....)
ولذا تظهر لدينا الحالة الثانية وهي:

2) حالة عدم انتظام عملية البيع خلال السنة:

عندما تكون المبيعات غير منتظمة أي متقلبة خلال السنة من شهر إلى آخر أو من فصل لآخر ... عندها يتم تعديل مبيعات كل شهر أو ربع سنة على حدة ... ولكن يجب وجود الرقم القياسي العام لكل فترة أي لأشهر السنة أو لأرباع السنة.

مثال :

نفترض أن المبيعات السنوية 250000 ل.س وهي موزعة عالنحو التالي :

الربع الأول : 42000 ل.س الربع الثالث : 50000

الربع الثاني : 80000 ل.س الربع الرابع : 78000

وأن الأرقام القياسية العامة لهذه المبيعات كانت عالترتيب التالي :

105 - 120 - 135 - 145

وبنهاية العام : 150

الحل :

القيمة المعدلة للربع الأول = مبيعات الربع الأول * الرقم القياسي لنهاية العام / الرقم القياسي للربع الأول

← القيمة المعدلة للربع الأول = $42000 * \frac{150}{105} = 60000$

← القيمة المعدلة للربع الثاني = $80000 * \frac{150}{120} = 100000$

← القيمة المعدلة للربع الثالث = $50000 * \frac{150}{135} = 55555.55$

← القيمة المعدلة للربع الرابع = $78000 * \frac{150}{145} = 80689.65$

← المجموع 250000 296245.2 ل.س

ملاحظات :

نلاحظ أن القيمة المعدلة للمبيعات السنوية على أساس ربع سنوي اختلفت عن القيمة المعدلة للمبيعات على أساس الرقم القياسي العام (بالمثال بالمحاضرة الماضية)

حيث نقصت بمقدار :

300000 - 296245.2 = 3754.8 ل.س

ع/ بالتأكيد:

النتيجة الثانية والبالغة 296245.2 هي أدق لأن المبيعات السنوية غير منتظمة.

• وقد انخفض المبلغ، بالرغم من أن المبيعات التاريخية هي نفسها، بسبب أن مبيعات النصف الثاني من العام أكبر من جهة وأن المعاملات المستخدمة في الربع الثالث والرابع أصغر من معاملات الربعين الأول والثاني

• ولو كان العكس لكان رقم المبيعات المعدل المحتسب بشكل تحليلي أكبر من 300000 ل.س

• معالجة الفرق بين الرقم المعدل والرقم التاريخي في حال تطبيق محاسبة المستوى العام للأسعار أصولاً في الدفاتر المحاسبية تكون:

50000	من ح/ تعديلات المستوى العام للأسعار	12/31
50000	الى ح/ المبيعات	
	_ إثبات تعديلات المستوى العام للأسعار للمبيعات	

حيث أن:

الفرق = المبلغ المعدل - المبلغ التاريخي (المبيعات السنوية)

= 300000 - 250000 = 50000

ملاحظة:

يصبح حساب المبيعات بعد ترحيل القيد السابق:

250000 + 50000 = (300000)

أو: يصبح فيما لو كان ح/ التعديلات = 296245.2 - 250000 = 46245.2

← حساب المبيعات = 250000 + 46245.2 = (296245.2) ل.س

* ملاحظة هامة *

تم فتح حساب تعديلات المستوى العام للأسعار، حيث يكون هذا الحساب مدينًا أو دائنًا حسب طبيعة البنود التاريخية... فإذا كانت:

أ- البنود دائنة: مثل (مخصوم، إيرادات...)

يكون التعديل مدينًا

ب- البنود مدينة: مثل (مصاريف، أجور...)

يكون التعديل دائنًا

ويكون رصيد هذا الحساب بعد إجراء التعديل اللازم لكافة البنود الدائنة والمدينة مساوي للصفر.

والآن سننتقل إلى:

② تعديل الإيرادات الأخرى

يتم تعديل عناصر الإيرادات الأخرى التي يتم تحصيلها أو استحقاقها بصورة منتظمة ومتكررة على مدار الفترة المحاسبية مثل:

- الإيجار الدائن والفوائد الدائنة ... على النحو التالي:

القيمة المعدلة = بند الإيراد × $\frac{\text{الرقم القياسي العام بنهاية الفترة المحاسبية}}{\text{متوسط الرقم القياسي العام خلال الفترة}}$

← إذا هنا نفترض أنها خلال العام ← نأخذ المتوسط (في المقام)

ويكون حساب التعديلات ← مدينًا

- أما بالنسبة لعناصر الإيرادات الأخرى التي تستحق أو يجري تحصيلها بصورة غير منتظمة أو متكررة مثل:

المحصلات الدائنة، إيرادات الأوراق المالية، أرباح رأسمالية، ...

القيمة المعدلة = بند الإيراد × الرقم القياسي العام بنهاية الفترة المحاسبية / الرقم القياسي العام بتاريخ تحصيل أو تحقق الإيراد

ويتم تعديل عنصر الإيراد المعين في الإطار المحاسبي:

×× من ح/ تعديلات المستوى العام للأسعار
×× الى ح/ بند أو عنصر الإيراد

والآن سننتقل لـ:

③ تعديل التكلفة للبضاعة المباعة و المخزون السلعي

يتم تعديل تكلفة البضاعة المباعة ومخزون بضاعة آخر المدة (12/31) بشكل مماثل لتعديل المواد المستخدمة في الإنتاج ومخزون المواد في آخر المدة

← لذا سنكتفي بمناقشة:
- تكلفة البضاعة المباعة أو تكلفة الإنتاج المباع
- ومخزون آخر المدة من البضاعة أو الإنتاج التام

← ويتم إجراء التعديل اللازم وفق تقلبات الأسعار حسب طريقة القياس أو التقويم المتبعة أي: تختلف باختلاف ① طريقة الجرد المتبعة و② طريقة صرف المخزون:
أ) طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً F.I.F.O
ب) " الوارد أخيراً صادر أولاً L.I.F.O
ج) " المتوسط المرجح

← هذه الطرق الرئيسية لصرف المخزون...

⟵ وطرق الجرد هي:

1) - الجرد الدوري (النهائي)

2) - الجرد المستمر (الدائم)

والآن سنتحدث عن:

٣) طريقة الوارد أولاً صادر أولاً Fifo وفق الجرد الدائم (المستمر):

• في ظل الجرد المستمر تكون تكلفة البضاعة المباعة تتألف من:
مخزون أول المدة 1/1 + جزء من المشتريات.

• بينما مخزون آخر المدة يتألف من:
أحدث المشتريات لأن فترة التخزين قليلة.

• وبالتالي لتعديل تكلفة البضاعة المباعة يجب:

1) تعديل تكلفة مخزون أول المدة:

معامل التعديل له = الرقم القياسي العام بآخر السنة / الرقم القياسي العام بأول السنة

2) تعديل الجزء المباع من المشتريات:

معامل التعديل لها = الرقم القياسي العام بآخر السنة / متوسط الرقم القياسي العام خلال السنة

بشرط أن تكون:
المشتريات منتظمة ومتكررة خلال شهور أو أرباع السنة.

مثال:

نفترض أن مخزون أول المدة 50000 ل.س والحالي المشتريات خلال السنة 280000 ل.س وقد بلغت تكلفة البضاعة المباعة 300000 ل.س
وأن طريقة التقويم المتبعة هي الـ Fifo
وأن الرقم القياسي العام للأسعار في أول السنة = 125
متوسط الرقم القياسي العام خلال السنة = 140 ، وفي آخر السنة = 150

المطلوب:

1- تعديل تكلفة البضاعة المباعة لأغراض قائمة الدخل.

2- تعديل مخزون آخر المدة لأغراض الميزانية.

الحل:

1) تعديل تكلفة البضاعة المباعة:

البيان	التكلفة التاريخية		معامل التعديل	التكلفة المعدلة
مخزون أول المدة	50000	*	$\frac{150}{125}$	60000
+ الجزء المباع من المشتريات	250000	*	$\frac{150}{140}$	267857
تكلفة البضاعة المباعة	300.000			327857

2) تعديل مخزون آخر المدة:

أ) إذا كان معدل دوران المخزون مرتفع وفترة التخزين قليلة ← مخزون آخر المدة لا يحتاج إلى تعديل لأنه مقوم بأحدث المشتريات.

أما ب) إذا كانت فترة التخزين كبيرة وكان معدل ارتفاع المستوى العام للأسعار خلال فترة التخزين كبيرة ← فإن الدقة تقتضي بتعديل مخزون آخر المدة ..... على النحو التالي:

التكلفة المعدلة لمخزون آخر المدة = مخزون آخر المدة * $\frac{\text{الرقم القياسي آخر السنة}}{\text{متوسط الرقم خلال السنة}}$

مخزون آخر المدة = تكلفة مخزون أول المدة + إجمالي المشتريات - تكلفة البضاعة المباعة

مخزون آخر المدة = 50000 + 280000 - 300.000 = 30000

← التكلفة المعدلة لمخزون آخر المدة = 30000 * $\frac{150}{140}$ = 32143

وتكون قيود التعديل:

12/31 من ح/ تكلفة البضاعة المباعة 27857
إلى ح/ تعديلات المستوى العام للأسعار 27857

الفرق هو التعديل و التعديل دائن لأن تكلفة البضاعة المباعة هي مدينة
المعدل - التاريخي = الفرق
← 327857 - 300000 = 27857

12/31 من ح/ مخزون آخر المدة 2143
إلى ح/ تعديلات المستوى العام للأسعار 2143

الفرق هو التعديل و التعديل هو دائن لأن مخزون آخر المدة هو مدين
الفرق = المعدل - التاريخي
= 32143 - 30000 = 2143

والآن سننتقل إلى:
طريقة الوارد أولاً صادر أولاً FiFo وفق الجرد الدوري (النهائي).

في حال اتباع أسلوب الجرد النهائي فإن تعديل تكلفة البضاعة المباعة و مخزون آخر المدة يتم وفقاً للأسس السابقة ولكن يختلف شكل قائمة التعديل...

يجب أولاً:

1) تعديل تكلفة البضاعة المتاحة للبيع

2) ثم نطرح مخزون آخر المدة التاريخي والمعدل.

3) لنصل للتكلفة البضاعة المباعة التاريخية والمعدلة.

مثال: بالعودة للمثال السابق وبفرض تطبيق الـ FIFO وفق أسلوب الجرد النهائي..

الحل:

البيان	التكلفة التاريخية		معامل التعديل		التكلفة المعدلة
مخزون أول المدة	50000	×	$\frac{150}{125}$	=	60000
+ صافي المشتريات	280000	×	$\frac{150}{140}$	=	300000
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	330000				360000
- مخزون آخر المدة	30000	×	$\frac{150}{140}$	=	32143
تكلفة البضاعة المباعة	300000				327857

ملاحظة: هام

افترضنا أن المشتريات منتظمة ومتكررة على مدار السنة وأن مدة التخزين طويلة، لذلك تم تعديل مخزون آخر المدة باستخدام معامل التعديل التالي:

$$\text{معامل التعديل} = \frac{\text{الرقم القياسي العام آخر السنة}}{\text{متوسط الرقم القياسي العام خلال السنة}}$$

- أي تمت معالجة مخزون آخر المدة على أساس أنه جزء من المشتريات تم اقتناؤه وسطياً في منتصف العام.

← ولكن إذا كانت فترة التخزين صغيرة أقل من شهر:
فإن عدم تعديل مخزون آخر المدة لا يؤثر في الدقة بشكل جوهري ولذلك يمكن عدم إجراء التعديل.

← في هذه الحالة:
فإن المبلغ الفرق بين المعدل و التاريخي لمخزون آخر المدة يمكن طرحه من تكلفة المشتريات المعدلة حتى تبقى تكلفة البضاعة المعدلة كما احتسبت أعلاه يعني:

2143 = 30000 - 32143

يعني:
في حال الفترة أقل من شهر ← لا نعدل مخزون آخر المدة.

← وقد افترضنا أعلاه أن المشتريات تمت على دفعات منتظمة ومتكررة ولكن إذا كانت:
المشتريات غير منتظمة على مدار السنة وغير متكررة بانتظام لكنها موسمية وغير ذلك فإن الأمر يقتضي في هذه الحالة تعديل تكلفة المشتريات سواء بتعديل أسلوب الجرد المستمر أو الدوري على أساس شهري أو ربعي

مثال: بالعودة للمثال السابق:
ونفترض أن مخزون أول المدة 30000 ل.س وأن إجمالي المشتريات 280000 ل.س موزع على أرباع السنة كما يلي:

الربع الأول	65000
الربع الثاني	40500
الربع الثالث	102000
الربع الرابع	72500

وأن الأرقام القياسية العامة التالية:

في بداية العام 125 ، في نهاية العام 150

في الربع الأول 130 ، في الربع الثاني 135

في الربع الثالث 144 ، في الربع الرابع 145

← و البضاعة المباعة = 300.000 ل.س

المطلوب:

1) تعديل تكلفة البضاعة المباعة 300.000 ومخزون آخر المدة باستخدام الجرد المستمر.

2) تعديل تكلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة وفق الجرد النهائي إتباع طريقة الـ FIFO.

الحل:

1) التعديل باستخدام أسلوب الجرد المستمر:

البيان	التكلفة التاريخية		معامل التعديل		تكلفة تاريخية معدلة
مخزون أول المدة	50.000	×	$\frac{150}{125}$	=	60.000
+ المباع من المشتريات					
الربع الأول	65000	×	$\frac{150}{130}$	=	75000
الربع الثاني	40500	×	$\frac{150}{135}$	=	45.000
الربع الثالث	102000	×	$\frac{150}{144}$	=	106250
الربع الرابع	42500	×	$\frac{150}{145}$	≃	43966

تكلفة البضاعة المباعة 300.000 330216

مخزون آخر المدة 30000 × $\frac{150}{145}$ = 31034

ملاحظات:

- نلاحظ أن النتيجة اختلفت عن النتيجة التي احتسبت على أساس متوسط الرقم القياسي العام.
- هنا لا يوجد متوسط رقم قياسي لأنه غير منتظم للمشتريات.

- مخزون آخر المدة نجد أن معامل التعديل نجد في المقام هو نفسه وجزء من مشتريات الربع الرابع لأن 30000 هي من 42500 وهي المتبقية لأن مشتريات الربع (1) و (2) و (3) كلها بيعت حسب الـ FiFo فكل ما يأتي أولاً أقوم ببيعه....

لذا يكون معامل التعديل = آخر السنة / مشتريات الربع الرابع = $\frac{150}{145}$

- القيد:

30216 من ح/ تكلفة بضاعة مباعة

30216 إلى ح/ تعديلات مستوى عام للأسعار

الفرق:

330216 - 300.000 = 30216

1034 من ح/ مخزون آخر المدة

1034 إلى ح/ تعديلات مستوى عام للأسعار

الفرق = 31034 - 30000 = 1034

ج) التعديل باستخدام أسلوب الجرد النهائي (الدوري):

البيان	التكلفة التاريخية		معامل التعديل		تكلفة تاريخية معدلة
مخزون أول المدة	50000	×	$\frac{150}{125}$	=	60000
+ صافي المشتريات:					
الربع الأول	65000	×	$\frac{150}{130}$	=	75000
الربع الثاني	40500	×	$\frac{150}{135}$	=	45000
الربع الثالث	102000	×	$\frac{150}{144}$	=	106250
الربع الرابع	72500	×	$\frac{150}{145}$	=	75000
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	330000	×	$\frac{150}{145}$	=	361250
- مخزون آخر المدة	(30000)	×	$\frac{150}{145}$	=	(31034)
تكلفة البضاعة المباعة	300000				330216

ملاحظة:

عندما ترتفع تكلفة البضاعة المباعة ← ينخفض مخزون آخر المدة.

والآن سننتقل إلى :

ب) طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO :

هذه الطريقة تقوم على أساس أن البضاعة أو المواد التي تشترى وتسلم أخيراً يتم بيعها أو صرفها أولاً ....

- وتكلفة البضاعة المباعة تتألف من :

1) جزء من المشتريات أو المشتريات بالكامل أو المشتريات
2) وجزء من مخزون أول المدة (حسب حجم مخزون آخر المدة)

- ومخزون آخر المدة يتألف من :

1) مخزون أول المدة
2) الجزء الأقدم للمشتريات

أو يساوي مخزون أول المدة أو يساوي جزءاً من مخزون أول المدة.

← وهذا كله مرتبط بحجم مخزون آخر المدة فقد يكون أكبر من مخزون أول المدة أو أصغر منه أو يساويه.

← عملية التعديل للبيانات التاريخية على أساس تغيرات المستوى العام للأسعار هي نفسها ولكن : تسلسل عمليات التعديل واستخدام المعاملات يختلف حسب طريقة LIFO

← وعملية تعديل المشتريات أو جزء منها يرتبط بانتظام أو عدم انتظام الشراء خلال السنة

لأن الشراء بصورة منتظمة خلال العام يسمح باستخدام متوسط الرقم القياسي العام في معامل التعديل.

ولكن عندما تكون المشتريات غير منتظمة نستخدم معامل التعديل:

معامل التعديل = الرقم القياسي في نهاية العام / الرقم القياسي في تاريخ نشأة البند أو تاريخ دفعة الشراء أو الرقم القياسي العام للشهر أو لربع السنة

مثال:

نفترض أن مخزون أول المدة 65000 ومخزون آخر المدة 71750
وأن مشتريات الربع الأول 74250 ومشتريات الربع الثاني 98000
ومشتريات الربع الثالث 145000 ومشتريات الربع الرابع 75000 ل.س

وأن الأرقام القياسية العامة المقابلة للمبالغ السابقة هي على التوالي:
150 ، 145 ، 140 ، 135 ، 160 ، 100

فإذا علمت أن المنشأة تستخدم الـ FIFO

والمطلوب:
1) تعديل تكلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة لأغراض قائمة الدخل والميزانية باستخدام الجرد المستمر.
2) تعديل تكلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة باستخدام أسلوب الجرد النهائي

الحل:
1) التعديل بموجب الطلب الأول:

البيان	تكلفة تاريخية	معامل التعديل	تكلفة تاريخية معدلة

أولاً: تعديل تكلفة البضاعة المباعة:

مشتريات الربع الرابع $75000 \times \frac{160}{150} = 80000$

مشتريات الربع الثالث $145000 \times \frac{160}{145} = 160000$

مشتريات الربع الثاني	98000	×	$\frac{160}{140}$ =	112000
جزء مشتريات الربع الأول	67500	×	$\frac{160}{135}$ =	80000
تكلفة البضاعة المباعة	385500			432000

ثانياً: تعديل مخزون آخر المدة:

مخزون أول المدة	65000	×	$\frac{160}{100}$ =	104000
+ جزء من مشتريات الربع (1)	6750	×	$\frac{160}{135}$ =	8000
مخزون آخر المدة	71750			112000

ملاحظة:

- احتسبت تكلفة البضاعة المباعة التاريخية كما يلي:

مخزون أول المدة + المشتريات = تكلفة البضاعة المباعة + مخزون آخر المدة

← تكلفة البضاعة المباعة = مخزون أول المدة + المشتريات - مخزون آخر المدة

= 65000 + (74250 + 98000 + 145000 + 75000) - 71750 = 385500

- نلاحظ أنه في تكلفة البضاعة المباعة:

جزءاً منها من مشتريات الربع (1) لأنه جميع مشتريات الربع (4) و (3) و (2) بيعت حسب الـ LIFO فبقي جزء من مشتريات الربع (1) وجزء آخر ذهب لمخزون آخر المدة.

ملاحظة:

مشتريات الربع الأول - مخزون 12/31 + مخزون 1/1 = الجزء المباع من مشتريات الربع الأول

67500 = 65000 + 71750 - 74250

مشتريات الربع الأول - الجزء المباع من مشتريات الربع الأول = الجزء الباقي من مخزون آخر المدة (مشتريات الربع الأول)

6750 ل.س = 67500 - 74250

2) التعديل بموجب الجرد الدوري:

البيان	تكلفة تاريخية		معامل التعديل		تكلفة تاريخية معدلة
مخزون أول المدة	65000	×	160/100	=	104000
+ المشتريات:					
الربع الأول	7420	×	160/135	=	88000
الربع الثاني	98000	×	160/140	=	112000
الربع الثالث	145000	×	160/145	=	160000
الربع الرابع	75000	×	160/150	=	80000
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	457250				544000
بإنقاص مخزون آخر المدة:					
مخزون أول المدة	(65000)	×	160/100	=	(104000)
الجزء المتبقي من مشتريات الربع (1)	(6750)	×	160/135	=	(8000)
تكلفة البضاعة المباعة	385500				432000

• وهكذا توصلنا لنفس النتائج من خلال تعديل تكلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة على أساس تغيرات المستوى العام للأسعار بموجب أسلوب الجرد المستمر، النتائج ولكن شكل القائمة وتسلسل التعديل بالمثال السابق تختلف حسب طبيعة التقويم وأسلوب الجرد المتبع.

ملاحظات:

① إن أي زيادة في تكلفة البضاعة المباعة سيقابلها نقص في مخزون آخر المدة .... سيكون لدينا ثلاث احتمالات:

أ) بضاعة آخر المدة > بضاعة أول المدة ← تكلفة البضاعة المباعة حصراً من المشتريات

ب) بضاعة آخر المدة = بضاعة أول المدة ← تكلفة البضاعة المباعة = المشتريات

ج) بضاعة آخر المدة < بضاعة أول المدة ← تكلفة البضاعة المباعة = إجمالي المشتريات + جزء من مخزون أول المدة

② في حال أن السنة الجارية هي أول سنة يتم تعديل قوائمها المالية أي أول السنة يتم فيها إدخال نظام المحاسبة عن تغيرات المستوى العام للأسعار ... فإن:

$$\text{تكلفة مخزون أول المدة المعدلة} = \text{مخزون أول المدة} \times \frac{\text{الرقم القياسي بنهاية السنة}}{\text{الرقم القياسي بتاريخ الاقتناء}}$$

• ولكن إذا كان النظام مطبقاً من قبل فإن تكلفة مخزون أول المدة المعدلة =

$$\text{مخزون أول المدة} \times \frac{\text{الرقم القياسي بنهاية السنة}}{\text{الرقم القياسي العام ببداية السنة}}$$

والسؤال يستكمل الحل:

ج) طريقة متوسط التكلفة المرجح:

تفترض هذه الطريقة أن مخزون أول المدة يندمج كلياً مع المشتريات ← تكلفة البضاعة المباعة و مخزون آخر المدة يتم تقويمها على أساس متوسط تكلفة واحد هو متوسط التكلفة المرجح.

← ويجب تعديل أولاً:

1) تكلفة البضاعة المتاحة للبيع

2) ثم تحديد تكلفة البضاعة المباعة المعدلة ومخزون آخر المدة المعدل..

• تكلفة البضاعة المتاحة المعدلة للبيع * (تكلفة البضاعة المباعة التاريخية / تكلفة البضاعة المتاحة للبيع التاريخية)

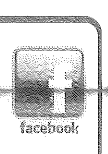
= تكلفة البضاعة المباعة المعدلة.

• تكلفة مخزون آخر المدة المعدلة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع المعدلة * (تكلفة مخزون آخر المدة التاريخية / تكلفة البضاعة المتاحة للبيع التاريخية)

مثال:

لنفترض أن البيانات التالية تتعلق بإحدى المنشآت الاقتصادية عن إحدى السنوات:

مخزون أول المدة 100.000 ل.س و إجمالي المشتريات خلال السنة 400000 ل.س وأن هذه المشتريات تمت بصورة منتظمة ومتكررة خلال الفترة المحاسبية.



وقد قدرت تكلفة بضاعة آخر المدة بمبلغ 125000 ل.س

ونفترض أن الرقم القياسي العام في أول السنة 125 وفي آخر السنة 108

وأن متوسط الرقم القياسي العام خلال السنة 150

المطلوب:

تعديل تكلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة علماً أن المنشأة تطبق طريقة متوسط التكلفة المرجح

الحل:

- تكلفة البضاعة المباعة التاريخية = 100000 + 400000 - 125000 = 375000 ل.س

البيان	تكلفة تاريخية	معامل التعديل	تكلفة تاريخية معدلة
مخزون أول المدة	100000	× $\frac{180}{125}$ =	144000
+ إجمالي المشتريات	400000	× $\frac{180}{150}$ =	48000
- تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	500000		624000

- تكلفة البضاعة المباعة المعدلة = $\frac{\text{المتاحة المعدلة} \times \text{التكلفة التاريخية}}{\text{المتاحة التاريخية}}$

- " " " " " " = $\frac{375000 \times 624000}{500000}$ = 468000 ل.س

- تكلفة مخزون آخر المدة المعدلة = $\frac{\text{المتاحة المعدلة} \times \text{آخر المدة التاريخية}}{\text{المتاحة التاريخية}}$

- " " " " " " = $\frac{125000 \times 624000}{500000}$ = 156000 ل.س

والآن سننتقل إلى:

④ تعديل الأصول الثابتة ومخصصات استهلاكها

إن تعديل الأصول الثابتة المادية والمعنوية وأرصدة مخصصات الاستهلاك المتعلقة بها يتم ← لأغراض الميزانية

أما تعديل أقساط الاستهلاك السنوية يكون ← لأغراض قائمة الدخل

* ويتطلب إجراءات التعديل للأصول الثابتة ← جهداً وخبرة عند إدخال نظام محاسبة المستوى العام للأسعار لأول مرة .. نظراً لـ:

1) ضرورة تبويب الأصول الثابتة حسب نوعها

2) ثم جعل كل نوع منها وتبويبها إلى فئات أو إلى مجموعات متجانسة حسب تاريخ البدء باقتنائها أو شرائها مكوناته

3) يجب تحديد مخصص الاستهلاك لكل مجموعة منها.

← ثم تعديل التكلفة التاريخية للأصول الثابتة والمجموعات المكونة لها وأرصدة مخصصات الاستهلاك الخاصة بها وتعديل استهلاكها السنوي التاريخي.

قاعدة عامة:

يستخدم في التعديل الرقم القياسي العام بتاريخ اقتناء الأصول ويستخدم هذا الرقم نفسه في تعديل مخصصات الاستهلاك المرتبطة بها بشكل موازٍ.

مع ملاحظة ما تم تخريجه وبيعه وتحديد مخصصات الاستهلاك للأصول المخرجة أو المباعة وتسويتها أصولياً.

← ويمكن عدّ المجموعة قد اقتنيت بنهاية شهر أو ربع أو حتى نهاية العام وخاصة إذا كانت معدلات ارتفاع المستوى العام للأسعار قليلة

وكانت مكونات المجموعة عندئذ قيمة ليست كبيرة لأن ذلك يؤدي إلى أنه لن يؤثر في دقة التعديل جوهرياً.

وهناك طريقتان لتعديل الأصول الثابتة واستهلاكها السنوي لأغراض قائمة الدخل:

1) تعديل تكلفة الأصل التاريخية ورصيد مخصص الاستهلاك له ثم احتساب قسط الاستهلاك على أساس التكلفة المعدلة.

2) أن يتم احتساب قسط الاستهلاك على أساس التكلفة التاريخية ومن ثم تعديله باستخدام الرقم القياسي العام المناسب.

طرق الاستهلاك الأساسية:

* طريقة القسط الثابت
* طريقة القسط المتناقص

٣) التعديل باستخدام طريقة القسط الثابت:

مثال:

لدينا رصيد تكلفة الآلات التاريخية 450000 ل.س وأن هذه الآلات بحسب تاريخ البدء باستثمارها تتألف من ثلاثة مجموعات وهي:

المجموعة الأولى تكلفتها 100.000 وتاريخ بدء استثمارها 1/7/1997

المجموعة الثانية تكلفتها 150.000 وتاريخ بدء استثمارها 1/1/2000

المجموعة الثالثة تكلفتها 200000 وتاريخ بدء استثمارها 1/10/2002

معدل الاستهلاك 10% السنوي للآلات وفق القسط الثابت.

المطلوب:

إجراء التعديلات اللازمة وفق تغيرات المستوى العام للأسعار للآلات ومخصصات الاستهلاك، والاستهلاك لأغراض الميزانية وقائمة الدخل عن المدة المنتهية بتاريخ 31/12/2004

علماً أن الرقم القياسي العام للأسعار بتاريخ 1/7/1997 بلغ 125
وفي 1/1/2000 بلغ 150 وفي نهاية الربع الثالث 2002
بلغ 200 وفي نهاية عام 2004 بلغ 375

الحل:
يمكن تعديل التكلفة التاريخية للآلات واحتساب قسط الاستهلاك المعدل مباشرة على أساس التكلفة التاريخية المعدلة كما يلي:

$$\text{التكلفة التاريخية المعدلة} = \text{البند التاريخي} \times \frac{\text{الرقم القياسي العام بنهاية سنة القياس}}{\text{الرقم القياسي العام بتاريخ نشأة البند}}$$

للمجموعة الأولى من الآلات $= 100.000 \times \frac{375}{125} = 300.000$

للمجموعة الثانية من الآلات $= 150000 \times \frac{375}{150} = 375000$

المجموعة الثالثة من الآلات $= 200.000 \times \frac{375}{200} = 375000$

المجموع 450000 1050000 ل.س

وبالتالي:
قسط الاستهلاك المعدل = تكلفة الآلات المعدلة × 10 %
$= 1050000 \times 10\% = 105000$

أو: يمكن تعديل قسط الاستهلاك التاريخي والوصول إلى المبلغ المعدل نفسه كما يلي:

استهلاك المجموعة الأولى = 100000 × 10٪ = 10000

استهلاك المجموعة الثانية = 150000 × 10٪ = 15000

استهلاك المجموعة الثالثة = 200000 × 10٪ = 10000

استهلاك الآلات التاريخي 45000

تعديل استهلاك الآلات:

المجموعة الأولى = $10000 \times \frac{375}{125} = 30000$

المجموعة الثانية = $15000 \times \frac{375}{150} = 37500$

المجموعة الثالثة = $20000 \times \frac{375}{200} = 37500$

قسط الاستهلاك المعدل 105000

ولاستكمال التعديل لأغراض قائمة المركز المالي بتاريخ 31/12/2004

لابد أيضاً من تعديل مخصص استهلاك الآلات .. لذا نعد الجدول التالي:

الآلات	التكلفة التاريخية	قسط الاستهلاك السنوي 10٪	عدد السنوات	رصيد مخصص الاستهلاك	معامل التعديل	رصيد مخصص م. الآلات المعدل
مجموعة (1)	100000	10000	7.5	75000	$\frac{375}{125}$	225000
مجموعة (2)	150000	15000	5	75000	$\frac{375}{150}$	187500
مجموعة (3)	200000	2000	1.25	25000	$\frac{375}{200}$	46875
المجاميع	450000	45000		175000		459375

ملاحظة:

عدد السنوات:

مجموعة (1) = من 1/7/1997 ← 31/12/2004 = 7.5 سنة

مجموعة (2) = من 1/1/2000 ← 31/12/2004 = 5 سنة

مجموعة (3) = من 1/10/2002 ← 31/12/2004 = 1.25 سنة

رصيد مخصص الاستهلاك = قسط الاستهلاك السنوي × عدد السنوات

بالتطبيق:

مجموعة (1) = $10000 \times 7.5 = 75000$

مجموعة (2) = $15000 \times 5 = 75000$

مجموعة (3) = $20000 \times 1.25 = 25000$

رصيد مخصص الاستهلاك المعدل = رصيد مخصص الاستهلاك × معامل التعديل

بالتطبيق:

مجموعة (1) = $75000 \times \frac{375}{125} = 225000$

وهكذا لبقية المجموعات ...

انتهت المحاضرة السادسة

Fourth

السلام عليكم ...

سننتهي بإذن الله اليوم من الفصل الثالث ...
والآن سنكمل طرق الاستهلاك .. تحدثنا عن طريقة الاستهلاك بالقسط الثابت ... والآن:

ب) التعديل باستخدام طريقة القسط المتناقص:

يحسب الرصيد الدفتري (التاريخي) كما يلي:

$$ر د = ت (1 - ع)^ن$$

حيث:
ر د: رصيد دفتري للأصول الثابتة
ت: التكلفة التاريخية.
ع: معدل الاستهلاك (الفائدة)
ن: عدد السنوات من تاريخ الاقتناء حتى تاريخ القياس

مثال:
نفترض أن التكلفة التاريخية للآلات هي 200.000 ل.س
وتم اقتناؤها في 1/1/2001
فإذا علمت أن معدل الاستهلاك السنوي 10٪، وطريقة الاستهلاك المطبقة هي طريقة القسط المتناقص.
المطلوب:
إجراء تعديل لتكلفة الآلات ومخصصاتها وقسط استهلاكها لأغراض الميزانية وقائمة الدخل عن عام 2007 على أساس تغيرات المستوى العام للأسعار

علماً أن الأرقام القياسية العامة هي :

في 2001/1/1 : 130

في 2007/12/31 : 325

الحل :

• الرصيد الدفتري 2007/1/1 = $200000\,(1 - 10\%)^{6} = 106288.2$ ل.س

• قسط الاستهلاك التاريخي عن عام 2007 = الرصيد الدفتري × معدل الاستهلاك

$= 10688.2 \times 10\% = 10628.82$ ل.س

• قسط الاستهلاك المعدل عن عام 2007 = $10628.82 \times \frac{325}{130} = 26572$ ل.س

• رصيد تكلفة الآلات في 2007/12/31 التاريخية = الرصيد الدفتري - قسط الاستهلاك

$= 106288.2 - 10628.82 = 95659.38$

• مخصص استهلاك الآلات في 2007/12/31 = تكلفة تاريخية - الرصيد السابق

$= 200000 - 95659.38 = 104340.62$

• التكلفة التاريخية المعدلة للآلات = $200.000 \times \frac{325}{130} = 500\,000$

• مخصص الاستهلاك المعدل = $104340.62 \times \frac{325}{130} = 260851.55$

والآن لنأخذ مثال شامل أكثر...

مثال: نفترض أن التكلفة التاريخية للآلات 250000 ل.س وأنها تتألف من مجموعتين
المجموعة الأولى تكلفتها التاريخية 100.000 ل.س وتاريخ اقتنائها ١٩٩٨/١/١
والمجموعة الثانية تكلفتها 150000 ل.س وتاريخ اقتنائها في ١/١/ 2000
فإذا علمت أن طريقة الاستهلاك المتبعة هي طريقة القسط المتناقص
بمعدل ١٠٪ استهلاك سنوي.

المطلوب:
تعديل تكلفة الآلات التاريخية ومخصص وقسط استهلاكها السنوي
لأغراض الميزانية وقائمة الدخل عن عام 2004 على أساس
تغيرات المستوى العام للأسعار
علماً أن الأرقام القياسية العامة هي ما يلي:
في 1998/1/1 ← 130
2004/12/31 ← 325
في 2000/1/1 ← 205

الحل:
١) التعديل للمجموعة الأولى من الآلات:
$ر = ت (١ - ع)^ن$
الرصيد الدفتري = 100.000 $(١ - ١٠٪)^6$ = 53144.1 ل.س في 2004/1/1

قسط الاستهلاك التاريخي عن عام 2004 =
53144.1 × ١٠٪ = 5314.41

قسط الاستهلاك المعدل عن عام 2004 =
$= 5314.41 \times \frac{325}{130} \simeq 13286$

رصيد تكلفة الآلات في 2004/12/31
= 53144.1 - 5314.41 = 47829.69

مخصص استهلاك الآلات في 31/12/2004 = تكلفة الاقتناء - رصيد 31/12
= 100.000 - 47829.69 = 52170.31

وبالتالي:
التكلفة التاريخية المعدلة للمجموعة الأولى:
$= 100.000 \times \frac{325}{130} = 250000$

مخصص الاستهلاك المعدل لهذه المجموعة:
$= 52170.31 \times \frac{325}{130} = 130425.77$

ملاحظة:
ويمكن حساب قسط الاستهلاك المعدل بطريقة ثانية.
الرصيد الدفتري في 1/1/2004 = 53144.1
الرصيد الدفتري المعدل في 1/1/2004
$= 53144.1 \times \frac{325}{130} = 132860.25$

قسط الاستهلاك المعدل = 132860.25 × 10% = 13286

2) التعديل للمجموعة الثانية من الآلات:
الرصيد الدفتري في 1/1/2004 = $150000 (1 - 10\%)^4 = 98415$
قسط الاستهلاك التاريخي = 98415 × 10% = 9841.5
قسط الاستهلاك المعدل = $9841.5 \times \frac{325}{205} = 15602.37$

رصيد الآلات الدفتري في 31/12/2004 = 98415 - 9841.5 = 88573.5
مخصص استهلاك الآلات بتاريخ 31/12/2004 =
= 150000 - 88573.5 = 61426.5

التكلفة التاريخية المعدلة = $150000 \times \frac{325}{205} = 237804.87$

ومجمع الاستهلاك المعدل:

$$97383.47 = \frac{325}{205} \times 61426.5 =$$

والآن يمكن تجميع النتائج السابقة:

قسط الاستهلاك التاريخي للآلات = 5314.41 + 9841.50 = 15155

قسط الاستهلاك المعدل = 13286 + 15602.37 = 28888

التكلفة التاريخية للآلات = 100.000 + 150000 = 250000

التكلفة التاريخية المعدلة = 25000 + 237804.87 = 487805

مجمع الاستهلاك التاريخي = 52170.31 + 61426.5 = 113596.81

مجمع الاستهلاك المعدل = 130225.77 + 97383.47

= 227609

• ملاحظة:

عملية التعديل تمت على أساس القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي

• المعالجة المحاسبية لتعديلات المستوى العام للأسعار هي:

237805 من ح/ الآلات

237805 الى ح/ تعديلات المستوى العام للأسعار

الفرق = 487805 - 250000 = 237805

13732 من ح/ استهلاك الآلات

13732 الى ح/ تعديلات المستوى العام للأسعار

الفرق = 28888 - 15156 = 13732

114012 مدين/ بتعديلات المستوى العام للأسعار
114012 إلى/ مخصص استهلاك الآلات

العائد = 227609 - 113597 = 114012

ملاحظات:
بما أن حساب الاستهلاك واستهلاكها مدينة ← حساب التعديلات دائن
وحساب مخصص الاستهلاك دائن ← حساب التعديلات مدين.

سننتقل الآن إلى:
5) الاستثمارات في الأوراق المالية:

• إن الاستثمارات في الأسهم والسندات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق تعتبر أصولاً غير نقدية وتعدل لأغراض الميزانية.

• ولأجل تعديل تكلفة الاستثمارات ← يجب تحليل مكوناتها حسب تاريخ الاقتناء وتعديل كل مجموعة متجانسة منها باستخدام معامل التعديل الملائم

معامل التعديل = الرقم القياسي العام بتاريخ إعداد القوائم المالية / الرقم القياسي العام بتاريخ اقتناء كل مجموعة

• إذا كانت الاستثمارات تشترى بصورة متكررة ومنتظمة يمكن عندئذٍ التقييم على متوسط الرقم القياسي العام خلال الفترة .....
وهذه المعالجة مفضلة إذا كان معدل ارتفاع المستوى العام للأسعار منخفضاً
المعالجة:
XX من/ الاستثمارات في الأوراق المالية
XX إلى/ تعديلات المستوى العام للأسعار

6) تعديل حقوق أصحاب المشروع :

تتألف حقوق أصحاب المشروع من رأس المال المدفوع
والإضافات على رأس المال
والاحتياطيات والأرباح المحتجزة .

تعديل رأس المال المدفوع = الرقم القياسي العام بتاريخ إعداد الميزانية / الرقم القياسي العام بتاريخ تكوين المشروع أي : بتاريخ الإضافة على رأس المال .

إذاً :
يتم تعديل رأس المال المصدر أو المدفوع عند تكوين المشروع والإضافات اللاحقة على رأس المال بشكل مماثل لتعديل أي بند غير نقدي .

• أما بالنسبة للاحتياطيات والأرباح المحتجزة :
هي مبالغ محتجزة من دورات مالية سابقة وفي أوقات مختلفة لذلك يتطلب تعديلها كثيراً من الجهد والوقت .
ولكن يمكن تعديلها بأسلوب يوفر الجهد والوقت :

صافي الأصول المعدلة = حقوق أصحاب المشروع المعدلة

الاحتياطيات والأرباح المحتجزة المعدلة = حقوق أصحاب المشروع المعدلة - رأس المال المدفوع المعدل + رأس المال المعدلة

أي :
نستخرج قيمة الاحتياطيات والأرباح المحتجزة المعدلة كمتمم حسابي لقائمة المركز المالي المعدلة .

7) المصروفات المدفوعة مقدماً و الإيرادات المقبوضة مقدماً .

تعد المصروفات المدفوعة مقدماً ← أصلاً غير نقدي ← لتلقي خدمات قيمتها متغيرة مستقبلاً

تعد الإيرادات المقبوضة مقدماً ← التزاماً غير نقدي ← لوضع خدمات قيمتها متغيرة مستقبلاً

معامل التعديل = الرقم القياسي بتاريخ إعداد الميزانية / الرقم القياسي بتاريخ نشأة البند

8) تعديل المصروفات الأخرى المتنوعة :

أ) مصروفات منتظمة ومستمرة ومتكررة :

مثل : الإيجار الشهري ، الأجور ، الإعلان الدوري ، التأمين الشهري

التكلفة التاريخية المعدلة = التكلفة التاريخية لبند المصروف × الرقم القياسي بنهاية السنة / متوسط الرقم القياسي خلال السنة

ب) مصروفات تدفع بصورة غير منتظمة وغير متكررة :

التكلفة التاريخية المعدلة = التكلفة التاريخية لبند المصروف × الرقم القياسي العام بنهاية السنة / الرقم القياسي العام بتاريخ استحقاق المصروف

ملاحظة :

المستحقات ← هي نقدية .

المقدمات ← هي غير نقدية

المعالجة المحاسبية لتعديل البنود التاريخية السابقة:

xx من ح/ تعديلات المستوى العام للأسعار 12/31
xx الى ح/ رأس المال

xx من ح/ تعديلات المستوى العام للأسعار 12/31
xx الى ح/ الأرباح المحتجزة

xx من ح/ المصروفات المدفوعة مقدماً
xx إلى ح/ تعديلات المستوى العام للأسعار 12/31

xx من ح/ تعديلات المستوى العام للأسعار
xx الى ح/ إيرادات مقبوضة مقدماً 12/31

xx من ح/ رواتب وأجور
xx الى ح/ تعديلات المستوى العام للأسعار 12/31

وهكذا نكون قد انتهينا من تعديل البنود الغير نقدية ...

اجراءات التعديل للبنود النقدية

هي الأصول والالتزامات النقدية التي يمتلكها المشروع وتقاس بعدد محدد من وحدات النقد.

• ويترتب على حيازة الأصول النقدية في ظروف التضخم تحقيق خسارة في القوة الشرائية ..

والسبب:
أن القدر نفسه من عدد الوحدات النقدية يصبح عاجزاً عن شراء

نفس الكمية والنوعية من السلعة أو السلع التي كان يشتريها سابقاً أي يحصل:

← تناقص في القوة الشرائية للعملة الوطنية مع مرور الزمن...

لذلك يجب الاتجاه لتخفيض حجم الأصول النقدية في حال ارتفاع المستوى العام للأسعار من أجل:

← تجنب وقوع خسارة كبيرة في القوة الشرائية انسجاماً مع القاعدة "الحيطة والحذر" في المحاسبة

• والعكس: فإن حيازة الالتزامات النقدية ينجم عنها في ظروف التضخم النقدي

← تحقيق أرباح قوة شرائية... والسبب:

أن المنشأة ستكون ملزمة بتسديد عدد من الوحدات النقدية عدداً محدداً ذات قوة شرائية متناقصة مع الزمن... أي:

بتاريخ السداد سيتم تسديد قوة شرائية أقل من التي كانت عند نشوء الالتزام

* نتيجة هامة:

تحقق المنشأة صافي خسارة قوة شرائية إذا زادت الأصول النقدية عن الالتزامات النقدية.

وتحقق صافي أرباح قوة شرائية إذا زادت الالتزامات النقدية عن الأصول النقدية.

← لقياس أرباح أو خسائر القوة الشرائية نتيجة حيازة الالتزامات والأصول النقدية في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار نعدل البند أو التغير النقدي ب:

$$\text{معامل التعديل} = \frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية السنة}}{\text{الرقم القياسي العام في تاريخ نشأة البند أو التغير}}$$

الخسارة أو الربح عن القوة الشرائية = القيمة المعدلة للبند النقدي أو التغير النقدي (-) القيمة التاريخية للبند أو التغير فيه.

مثال: حول حساب خسارة ومكاسب القوة الشرائية للبنود النقدية.

فيما يلي كشف بالحركة ربع السنوية للأصول والخصوم النقدية لإحدى المنشآت الاقتصادية عن عام 2010.

البيان	الأصول النقدية		الخصوم النقدية		متوسط الرقم القياسي خلال كل ربع
	مدين	دائن	مدين	دائن	
رصيد 1/1	64,000	—	—	96,000	160
حركة الربع (1)	120000	40000	96000	64000	200
حركة الربع (2)	96000	120000	48000	96000	240
حركة الربع (3)	168000	112000	67200	56000	280
حركة الربع (4)	128000	436000	78400	49600	320
حركة رصيد آخر المدة	—	168000	72000	—	320
	576000	576000	361600	361600	

المطلوب:
قياس الأرباح والخسائر القوة الشرائية متبعاً إحدى الطريقتين التاليتين:
1) طريقة الاجمالية
2) طريقة صافي التغيرات

الحل:
الطريقة 2):
1) تعديل الأصول النقدية:

البيان	مدين	دائن	التغير	معدل التعديل	الأرقام المعدلة
رصيد 1/1	64000	—	64000	× 320/160	128000
الربع الأول	120000	40000	80000	× 320/200	128000
الربع الثاني	96000	120000	(24000)	× 320/240	(32000)
الربع الثالث	168000	112000	56000	× 320/280	64000
الربع الرابع	128000	136000	(8000)	× 320/320	(8000)
رصيد آخر المدة	—	168000	168000	—	280000

خسارة القوة الشرائية للأصول النقدية = 280000 - 168000 = 112000

لأن القيمة الدفترية < القيمة المعدلة ← خسارة قوة شرائية

ملاحظة:

يجب أن يكون لدى الشركة 280000 ولكنها علك فقط قيمة دفترية تاريخية 168000

← إذاً لديها خسارة في القوة الشرائية بالفرق بينهما أي 112000

ينتجة ارتفاع المستوى العام للأسعار.

2) تعديل الالتزامات النقدية:

البيانات	مدين	دائن	التغير	معدل التعديل	المبالغ المعدلة
رصيد 1/1	—	96000	96000	$\times \frac{320}{160}$	192000
الربع الأول	96000	64000	(32000)	$\times \frac{320}{200}$	(51200)
الربع الثاني	48000	96000	48000	$\times \frac{320}{240}$	64000
الربع الثالث	67200	56000	(11200)	$\times \frac{320}{280}$	(12800)
الربع الرابع	78400	49600	(28800)	$\times \frac{320}{320}$	(28800)
رصيد آخر المدة	72000	—	72000	—	163200

ملاحظة:

لدى الشركة مكاسب قوة شرائية للالتزامات النقدية لأن:

المبالغ المعدلة > المبالغ التاريخية ←

$163200 > 72000$ ← بالفرق = $163200 - 72000 = 91200$

نلاحظ أنه :

في التزامات الشركة هي ملزمة بتسديد 163200 ولكن بالواقع الحالي هي سددت فقط 72000 ← إذاً لديها مكاسب في القوة الشرائية.

* النتيجة الإجمالية :

خسارة قوة شرائية - مكاسب قوة شرائية =

← 112000 - 91200 = 20800 خسارة قوة شرائية صافية

* المعالجة المحاسبية :

91200 من ح/ تعديلات المستوى العام للأسعار
91200 الى ح/ مكاسب القوة الشرائية

112000 من ح/ خسارة القوة الشرائية
112000 الى ح/ تعديلات المستوى العام للأسعار

20800 من ح/ صافي خسارة القوة الشرائية
20800 الى ح/ تعديلات المستوى العام للأسعار

الطريقة (٢) : طريقة الحركة الإجمالية :
تقوم على أساس تحويل الحركة الإجمالية للأصول النقدية المدينة والدائنة وللخصوم النقدية الدائنة والمدينة .. على أساس القوة الشرائية في آخر العام أو على أساس الرقم القياسي العام بنهاية السنة المالية ومقارنة بعد ذلك الرصيد الدفتري للأصول النقدية مع الرصيد المعدل لهذه الأصول النقدية ، والرصيد الدفتري للالتزامات النقدية مع الرصيد المعدل لهذه الالتزامات النقدية .

٨) تعديل الأصول النقدية:

البيان	الحركة المدينة: قيم دفترية	معامل التعديل	قيم معدلة	الحركة الدائنة: قيم دفترية	معامل التعديل	قيم معدلة
رصيد 1/1	64000	320/160	128000	—	—	—
الربع الأول	120000	320/200	192000	40000	320/200	64000
الربع الثاني	96000	320/240	128000	120000	320/240	160000
الربع الثالث	168000	320/280	192000	112000	320/280	128000
الربع الرابع	128000	320/320	128000	136000	320/320	136000
رصيد آخر المدة	—	—	—	168000		280000
	576000		768000	576000		768000

والخسارة في القوة الشرائية = الدفترية - المعدلة

= 168000 - 280000 = 112000

يعني:

- يجب أن تملك المنشأة 280000 ون. لكنها تملك فقط 168000 ← خسارة في القوة الشرائية

ج) الالتزامات النقدية:

البيان	الحركة المدينة: القيم الدفترية	معدل التعديل	قيم المعدلة	الحركة الدائنة: قيم دفترية	معدل التعديل	القيم المعدلة
رصيد 1/1	—	—	—	96000	320/160	192000
الربع الأول	96000	320/200	153600	64000	320/200	102400
الربع الثاني	48000	320/240	64000	96000	320/240	128000
الربع الثالث	67200	320/280	76800	56000	320/280	64000
الربع الرابع	78400	320/320	78400	49600	320/320	49600
رصيد آخر المدة	72000		163200	—	—	—
	361600		536000	361600		536000

ملاحظة:

مكاسب القوة الشرائية = 72000 - 163200 = 91200

نلاحظ أن:

على المنشأة التزامات نقدية 72000 بآخر المدة وأنه لو أردنا المحافظة على القوة الشرائية لهذه الالتزامات النقدية لكان على المنشأة تسديد 163200، ولكن المنشأة ستسدد فقط 72000 ←

إذاً هي حققت مكاسب قوة شرائية 91200 ل.س

ملاحظة:

- تكون هنالك دقة أكبر في قياس المكاسب أو خسائر القوة الشرائية فيما لو كانت حركة النقدية شهرية وكانت متوفرة لدينا متوسطات أرقام قياسية عامة شهرية بدلاً من متوسطات أرقام قياسية عامة ربعية.

- يمكن قياس أرباح القوة الشرائية عالالتزامات النقدية طويلة الأجل بأسلوب مماثل لتأثير تغيرات المستوى العام للأسعار عالالتزامات قصيرة الأجل

ولكن:
هنا لا توجد حركة منتظمة للتدفقات النقدية ← لذا نستبعد متوسط الرقم القياسي.

مثال: " على قياس الأرباح عالالتزامات طويلة الأجل "

نفترض أن مبلغ القروض طويلة الأجل كانت في 2005/1/1 يبلغ 2000000 ل.س، حيث كان الرقم القياسي العام ١٠٠، وقد تم تسديد مبلغ 900 000 في 2005/7/1 حيث كان الرقم القياسي العام 150

المطلوب:
قياس مكاسب القوة الشرائية عن عام 2005 عالالتزامات طويلة الأجل علماً أن الرقم القياسي في نهاية عام 2005 يساوي 160

الحل:

البيان	الرصيد أو التغير	معامل التغير	القيم المعدلة
رصيد 2005/1/1	2000.000	$\frac{160}{100}$	3200.000
التغير (التسديد) 2005/7/1	(900.000)	$\frac{160}{150}$	(960000)
رصيد 2005/12/31	1100.000		2240000

وبالتالي:

رع القوة الشرائية على الالتزامات طويلة الأجل = القيم المعدلة - الرصيد

← رع القوة الشرائية = 2240000 - 1100000 = 1140000

ملاحظة:

- تم اعتماد صافي الأصول النقدية = مجموع الأصول النقدية - مجموع المطاليب النقدية
- وأن البنود النقدية في آخر الفترة المحاسبية تبقى دون تعديل لأنها مقاسة تلقائياً بالوحدات النقدية الجارية.

- إن مصدر البنود النقدية في أول وآخر المدة هو المستندات والقوائم المالية
- بينما التدفقات النقدية من مقبوضات ومدفوعات خلال السنة الجارية

← أنها تنتج في نفس الوقت الذي تتم فيه الإيرادات والمصروفات خلال الفترة.

مثال: فيما يلي البيانات المختلفة لإحدى المنشآت الاقتصادية خلال عام 2009:

1) بنود نقدية في بداية الفترة:

280000	نقدية	136000	أوراق القبض
96000	صافي المدينين	104000	دائنون
72000	أوراق الدفع		

2) وخلال عام 2009 حدثت العمليات المالية النقدية التالية:

240000	مبيعات
960000	مشتريات بضاعة
240000	مشتريات أصول ثابتة
320000	مصروفات متنوعة

3) بنود نقدية في آخر الفترة :

68000 أوراق القبض — 128000 دائنون

208000 نقدية — 24000 أوراق الدفع

480000 صافي المدينين

4) وكانت الأرقام القياسية كما يلي :

في 2009/1/1 ← 100

في 2009/12/31 ← 150

متوسط الرقم القياسي العام ← 125

المطلوب :

قياس مكاسب أو خسائر القوة الشرائية عن عام 2009

الحل :

• صافي الأصول النقدية = مجموع الأصول النقدية – مجموع الالتزامات النقدية

في 2009/1/1 = (280000 + 96000 + 136000)

– (104000 + 72000) = 512000 – 176000 = **336000**

• صافي الأصول النقدية = (208000 + 480000 + 68000) – (128000 + 24000)

في 2009/12/31 = 1368000 – 152000 = **1216000**

ملاحظة :

الأصول والالتزامات النقدية في آخر العام ← ابتاريخ القياس) ← لا تعدّل

الربح :

• الرأسمالي يؤدي إلى زيادة الطاقة الانتاجية

• الايرادي ليس لها علاقة بالانتاج وتقفل في قائمة الدخل .

البيان	المبلغ التاريخي	معامل التعديل	المبالغ المعدلة
صافي الأصول النقدية 1/1	336000	150 / 100	504000
(+) المقبوضات النقدية	2400000	150 / 125	2880000
المجموع المتاح خلال العام	2736000		3384000
(-) المدفوعات النقدية	(1520000)	150 / 125	(1824000)
صافي الأصول في 31/12 النقدية	1216000		1560000

خسارة القوة الشرائية = 1560000 - 1216000 = 344000

المعالجة:

344000 من ح/ خسارة القوة الشرائية
344000 الى ح/ تعديلات المستوى العام للأسعار

والسبب أنه خسارة لأن:

المبلغ التاريخي < المبلغ المعدل

لأن المنشأة يجب أن تمتلك 1560000 وذلك حتى يتم المحافظة على القوة الشرائية لصافي الأصول النقدية ولكنها عملياً لا تمتلك إلا 1216000 في 2009/12/31

في حال كان لدينا أرباح قوة شرائية يكون المعالجة:

××	من ح/ تعديلات المستوى العام للأسعار
××	الى ح/ أرباح قوة شرائية

هام سؤال:

أين تقفل الأرباح والخسائر بالقوة الشرائية ؟

توجد مداخل مختلفة في المعالجة المحاسبية 3٪ :

1) يعترف بها ويتم التقرير عنها في بند مستقل في قائمة الدخل نظراً لطبيعتها الخاصة ... لأن خسائر ومكاسب المستوى العام للأسعار للبنود النقدية تنجم عن تغيرات المستوى العام للأسعار دون أن ترتبط بأية أحداث انتاجية ...

← وهي القاعدة العامة في المعالجة المحاسبية فهو معتمد من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

2) هناك رأي بمعالجة خسائر المستوى العام للأسعار في "قائمة الدخل" أما المكاسب المستوى العام للأسعار تعالج في "بنود رأس المال" وهذا يتبع لمبدأ الحيطة والحذر.

3) رأي ثالث بضرورة معالجة كل من مكاسب وخسائر القوة الشرائية العامة لوحدة القياس النقدي مباشرة في "بنود رأس المال" لأنها لا تمت بصلة للنشاط الانتاجي للمنشأة

← المعيار المحاسبي الدولي رقم (29) "للتقرير المالي بالاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" ينص على:

1] يجب شمول المكسب أو الخسارة الناجمة عن صافي المركز النقدي في

"ضمن الدخل" والإفصاح عنها بشكل منفصل ... [وسنعتمد هذه المعالجة].

* تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل :

• إن نظام المحاسبة للمستوى العام للأسعار هو نظام التكلفة التاريخية المعدلة على أساس وحدة نقدية تمثل قوة شرائية عامة ، وهي وحدة النقد بتاريخ إعداد القوائم المالية .

• يجري العرف المحاسبي على تقييم المخزون السلعي والاستثمارات في الأوراق المالية بتطبيق قاعدة « التكلفة أو السوق أيهما أقل »

• السؤال : كيف نطبق هذه القاعدة على نظام محاسبة المستوى العام للأسعار ؟

تصبح القاعدة : التكلفة المعدلة أو السوق أيهما الأقل .

والتعديل :

لا يتناول الخسارة غير المحققة التي احتسبت كفرق بين التكلفة التاريخية وسعر السوق ... وتم التقرير عنها في قائمة الدخل ... وإنما يتم احتساب الخسارة غير المحققة وفقاً للأساس الجديد والتقرير عنها في قائمة الدخل المعدلة .

مثال :

نفترض أن التكلفة التاريخية لمخزون آخر المدة 100.000 وأن سعر السوق هو مختلف في الحالات الثلاثة التالية فكون :

أ) 100.000

ب) 96000

ج) 120000

المطلوب:

بيان كيفية تطبيق قاعدة "التكلفة المعدلة أو السوق أيهما الأقل"

في حال تطبيق نظام التكاليف التاريخية المعدلة.

علماً أن الرقم القياسي العام بتاريخ اقتناء المخزون 125

وفي 12/31 ← 150

الحل: لا نشكل مخصص هنا لأن سعر السوق = التكلفة التاريخية.

الحالة (٢) = $100000 \times \frac{150}{125} = 120000$ ل.س تكلفة تاريخية معدلة

نلاحظ أن التكلفة المعدلة > التكلفة التاريخية (سعر السوق) فيجب أن نأخذ سعر

السوق ونشكل مخصص هبوط أسعار البضاعة قدره 20000 ل.س

القيد:

20000 من ح/ أ.خ

20000 الى ح/ مخصص هبوط أسعار بضاعة

[120000 - 100000]

الحالة (٣):

يجب تشكيل مخصص بمقدار:

= التكلفة المعدلة - سعر السوق =

= 120000 - 96000 = 24000

ولكن لدينا مخصص مشكل سابقاً حسب نظام التكلفة التاريخية

= 100000 - 96000 = 4000 لأن:

المخصص = التكلفة التاريخية - سعر السوق

لذا يكون القيد:

20000 من ح/ م.ع
إلى ح/ مخصص هبوط أسعار البضاعة

[4000 - 24000]

الحالة (ج):

سعر السوق > التكلفة التاريخية

120000 > 100000 ← لا داعي لتشكيل مخصص هبوط

لأنه لا توجد خسارة محتملة أو غير محققة

← وأيضاً لا نشكل مخصص في نظام التكلفة التاريخية المعدلة لأن

سعر السوق = التكلفة المعدلة = 120000

← المخصص:

120000 - 120000 = صفر

الخلاصة:

نطبق القاعدة "التكلفة المعدلة أو السوق أيهما الأقل"

حيث هذه المقارنة قد تنتج آثار مماثلة أو مخالفة لما تنتجه قاعدة التكلفة

أو السوق أيهما أقل في نظام التكلفة التاريخية.

ملاحظة:

لا نشكل مخصص هبوط أسعار بضاعة عندما تقل تكلفة التاريخية عن

سعر السوق..

فقط عندما يكون سعر السوق هو الأقل عن التكلفة التاريخية

نشكل مخصص هبوط أسعار البضاعة.

تعديل حالة الأرباح والخسائر الرأسمالية:

الأرباح والخسائر الرأسمالية هي التي تنتج من بيع الأصول الثابتة بربح أو بخسارة

الربح أو الخسارة الرأسمالية = ثمن البيع − الرصيد الدفتري للأصل المباع بتاريخ البيع

الرصيد الدفتري للأصل المباع بتاريخ البيع = التكلفة التاريخية للأصل − مجمع الاهتلاك المحتسب لغاية تاريخ البيع

القاعدة:

لدى تعديل البنود التاريخية لقائمة الدخل وقائمة المركز المالي هي:
أنه يجب عدم تعديل الربح أو الخسارة المحتسبة أعلاه وفق نموذج التكلفة التاريخية وإنما:
يجب إعادة حساب تلك الأرباح والخسائر من خلال المقارنة بين ثمن البيع المعدل وبين الرصيد الدفتري المعدل للأصل المباع.

مثال:

نفترض أنه بتاريخ 2002/1/1 اقتنت المنشأة آلة تكلفتها 160000 وتقرر استهلاكها بمعدل 10% سنوياً وفق طريقة القسط الثابت.
وفي 2007/6/30 بيعت الآلة بمبلغ 96000.
فإذا علمت أن الرقم القياسي العام بتاريخ اقتناء الآلة 100
وأن الرقم القياسي بتاريخ بيع الآلة 300
وبتاريخ 2007/12/31 هو 325

المطلوب:

تحديد الأرباح والخسائر الناتجة عن بيع الآلة وفق:

1) نظام التكلفة التاريخية.

2) نظام التكلفة التاريخية المعدل.

الحل: 1) نظام التكلفة التاريخية:

مخصص الاستهلاك للآلة لغاية البيع = 160000 × 10% × 5.5 = 88000

حيث:

5.5 هي المدة من 2002/1/1 ← 2007/6/30 (سنة)

الرصيد الدفتري للآلة = 160000 − 88000 = 72000

الربح الرأسمالي = 96000 − 72000 = 24000

2) نظام التكلفة التاريخية المعدلة:

الرصيد الدفتري المعدل للآلة المباعة = $72000 \times \frac{325}{100} = 234000$

ثمن البيع المعدل = $96000 \times \frac{325}{300} = 104000$

الخسارة الرأسمالية = 104000 − 234000 = 130000

ملاحظة:

- محاسبة التكلفة التاريخية تحافظ على رأس المال النقدي
- محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة تحافظ على رأس المال المالي (القوة الشرائية).

نتيجة:
لم نقم بتعديل الربح الرأسمالي البالغ 24000 وفق نظام التكاليف التاريخية وإنما قمنا بإعادة عملية الحساب بعد تعديل الرصيد الدفتري التاريخي وثمن البيع التاريخي الذي تم معدلة مما أدى إلى تغير نتيجة البيع [تحولت من ربح رأسمالي إلى خسارة رأسمالية]

- مزايا نظام محاسبة المستوى العام للأسعار هام جداً:

1) اعتماد وحدة قياس نقدية ذات قوة شرائية عامة تجعل البيانات المحاسبية متجانسة وقابلة للجمع والطرح وصالحة للقياس واتخاذ القرارات

2) اتجاه نتيجة النشاط الاقتصادي نحو الاعتدال في ظروف التضخم النقدي ودفع ضريبة أقل والمحافظة على القوة الشرائية لرأس المال المبدئي (المالي)

3) قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة سواء للمنشآت المماثلة أم للسنوات المتتالية لمنشأة واحدة

4) تعكس مكاسب القوة الشرائية المحققة سنوياً أو خسارتها سياسة الإدارة اتجاه ظاهرة التضخم النقدي.

5) المساهمة في حل مشكلة استبدال الأصول الثابتة بشكل أكبر في ظروف التضخم النقدي.

6) تعد سهلة التطبيق وهي تشكل البديل الأقل ابتعاداً عن ال GAAP

الانتقادات تتمثل في: (المساوئ)

1) ما زال هذا النظام غير واضح وغير مفهوم بشكل جيد من المستخدمين فهو بحاجة لبحوث مستمرة وعميقة للتعرف به وبمزاياه.

2) يتم تجاهل التغيرات الخاصة بالأسعار التي تختلف معدلاتها عن معدلات تغيرات المستوى العام للأسعار ← لذلك يرى البعض أن الأرقام القياسية الخاصة أفضل أداء للإدارة وللمستثمرين لأنها تراعي ظروف كل منشأة وطبيعتها على حدة.

3) هناك جدل حول موضوعية الرقم القياسي العام وإن البنود التاريخية المعدلة على أساسه لا تعكس التكاليف التاريخية من جهة ولا التكلفة الاستبدالية أو القيمة الاقتصادية من جهة أخرى.

4) إن أثر المنشآت بالتضخم النقدي يختلف حسب درجة كثافة الأصول الرأسمالية ← فإن تعديل بيانات كل المنشآت الاقتصادية باستخدام رقم قياسي عام واحد يمكن أن يشوه القياس المحاسبي.

5) إن مكاسب القوة الشرائية أو خسائرها للبنود النقدية غير المحققة وإن الاعتراف بها في قائمة الدخل يخالف مبدأ الحيطة والحذر.

6) إن تبويب البنود إلى بنود نقدية وغير نقدية هي مسألة تكتنفها بعض الصعوبات وعدم الدقة فيما يتعلق ببعض البنود في ظل هذا النظام.

7) يحافظ على القوة الشرائية لرأس المال المبدئي لكنه لا يحافظ على رأس المال بصورة طاقة إنتاجية..

ومن هنا تظهر أهمية بحث "المحاسبة القيمية الجارية"
والذي يأخذ بالأسعار الخاصة وليس بالأسعار العامة

ملاحظة:

- عند تعديل قائمة الدخل:

المبيعات، المصروفات الإدارية والفوائد المدينة ← تعدل بسعر المتوسط
مخزون 1/1 + مصروف استهلاك الأصول الثابتة ← بسعر 1/1 بتاريخ الاقتناء

- عند تعديل المركز المالي:

- النقدية + المدينون + م. القبض + دائنون + م. الدفع + قروض طويلة الأجل
← لا تتغير بسعر 12/31
- الآلات الجديدة + مخصصها ← بسعر شرائها
- رأس المال + الأصول + مخصصها ← بسعر 1/1

- سيورد مثال عرضه الدكتور كملحق بعد هذه المحاضرة وهو شامل لكل الفصل هذا
إن شاء الله...

انتهت المحاضرة
السابعة

Fourth

السلام عليكم ...

سنتحدث اليوم عن الفصل الرابع وهو:

محاسبة القيمة الجارية

1) مفهوم القيمة الجارية:

تمثل القيمة الجارية أحد بدائل القياس المحاسبي الذي قدمته المدرسة الراديكالية والذين رأوا أنه البديل الأفضل الذي يمكنه تجنب المشاكل للقياس المستند للتكلفة التاريخية الذي أخذت به المدرسة الكلاسيكية كما يمكنه حل مشكلات بديل القياس المستند للتكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار الذي أخذت به المدرسة الكلاسيكية الحديثة.

وقد تنازع أنصار المدرسة الراديكالية اتجاهان:

الأول تمسك بالقيمة الجارية دون مراعاة التغير في المستوى العام للأسعار

الثاني أيد تعديل القيم الجارية بالمستوى العام للأسعار.

تمثل القيمة الجارية خروجاً نهائياً عن التكلفة التاريخية إذ تستخدم الأسعار الخاصة وليس المستوى العام للأسعار كأساس للتقييم بهدف التخلص من أخطاء القياس المستند للتكلفة التاريخية وخاصة «أخطاء التوقيت» الناجمة عن وجود فترة زمنية بين زمن حدوث الوقائع والأحداث الاقتصادية وزمن إجراء القياس.

غير أنها لم تستطع التخلص من أخطاء القياس بسبب افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد.

وإن محاسبة القيمة الجارية وإن بدت البديل الأفضل لقياس الدخل والمركز المالي إلا أنها واجهت مشكلة مهمة وجوهرية عند تحديد مضمون القيمة الجارية.

هذه المشكلة تتمثل في:

"1" اختيار السعر المناسب للتقييم" فهنالك سعر الدخول يعني سعر الشراء، سعر الخروج يعني سعر البيع.

سؤال: هل القيمة الجارية هي تلك التي تتحدد:
عند افتراض شراء الأصل؟
أو عند افتراض بيع الأصل؟

سؤال آخر: هل التعديل الذي يجب اجراؤه على القيم المسجلة في الدفاتر يشمل البنود غير النقدية فقط أو يجب مراعاة التغيرات في القوة الشرائية وبالتالي يجب تعديل البنود النقدية بالرقم القياسي العام للأسعار للوصول للأرباح أو خسائر القوة الشرائية الناجمة عن حيازة هذه البنود؟

أمام هذه المشكلات ظهرت بدائل أربعة تدور حول القيمة الجارية وهي:

1) رسملة التدفقات النقدية المتوقعة من استخدام الأصل (القيمة الحالية للتدفقات).
2) تحديد القيمة الجارية على أساس أسعار الدخول الجارية (تكلفة الاستبدال).
3) تحديد القيمة الجارية على أساس أسعار الخروج الجارية (صافي القيمة البيعية).
4) تحديد القيمة الجارية على أساس أسعار الدخول الجارية المعدلة (تكلفة الاستبدال المعدلة).

5) تحديد القيمة الجارية على أساس أسعار الخروج الجارية المعدلة (صافي القيمة البيعية المعدلة).

والآن سنتعرف عن:

طريقة الرسملة
(طريقة القيمة الحالية)

• تقوم على رسملة التدفقات النقدية المتوقعة مستقبلاً من استخدام الأصل (أي احتساب قيمة رأس المال الاقتصادي في تاريخ محدد لتمثل مجموع المنافع المستقبلية المتوقعة التي تأتي غالباً على شكل تدفقات نقدية).

• والقيمة الرأسمالية:
تمثل مجموع القيم الحالية لهذه التدفقات.

• الدخل الاقتصادي: يجري احتسابه استناداً إلى القيم الرأسمالية للأصل عن طريق مقاضلة القيمة الرأسمالية له في بداية الفترة الزمنية التي يغطيها القياس مع القيمة الرأسمالية في نهاية الفترة مضافاً إليها التدفق النقدي المحقق خلال الفترة.

• تتطلب هذه الطريقة:
أولاً:
تحديد طبيعة التدفق النقدي:
منتظم أو غير منتظم، متساوي أم غير متساوي القيمة، مؤجلة أم فورية.

ثانياً:
تحديد أربعة متغيرات يدخل فيها جميعها عامل التقدير الشخصي هي:

- مبلغ التدفق النقدي المتوقع من استخدام الأصل في السنوات المقبلة.
- زمن أو تاريخ الحصول عليه.
- عدد السنوات المتبقية من عمر الأصل.
- معدل الخصم المناسب له.

القيمة الحالية للتدفقات المتوقعة في كل سنة:

$$P_0 = R_1(1+i)^{-1} + R_2(1+i)^{-2} + \dots + R_J(1+i)^{-n}$$

$$P_1 = R_2(1+i)^{-1} + R_3(1+i)^{-2} + \dots + R_J(1+i)^{-(J-1)}$$

$$P_2 = R_3(1+i)^{-1} + \dots\dots + R_J(1+i)^{-(J-2)}$$

$$\dots\dots$$

$$P_{J-1} = R_J(1+i)^{-1}$$

- الدخل الاقتصادي:

يمثل الفرق للقيمتين الرأسماليتين للاستثمار بين بداية الفترة ونهايتها مضافاً إليها التدفقات التي تم الحصول عليها خلال الفترة.

فيما يلي المعادلات المستخدمة لاحتساب الدخل الاقتصادي لكل سنة من سنوات عمر الأصل:

$$I_1 = (P_1 - P_0) + R_1$$

$$I_2 = (P_2 - P_1) + R_2$$

$$\dots\dots$$

$$I_J = (P_J - P_{J-1}) + R_J$$

مثال:

في بداية عام 2003 اقتنت شركة أصلاً كلفته 1000.000 يقدر عمره بـ 5 سنين ويتوقع أن يحقق تدفقات نقدية خلال عمره الانتاجي كما يلي:

بداية عام 2003	نهاية عام 2003	نهاية عام 2004	نهاية عام 2005	نهاية عام 2006	نهاية عام 2007
000	250000	350000	400000	350000	200000

يبلغ معدل الخصم 5% سنوياً.

الحل:

1) القيمة الرأسمالية للتدفقات في بداية العام الأول للاستثمار (بداية 2003):

القيمة الحالية للدفعة الأولى:

$250000 \times (1.05)^{-1} = 250000 \times 0.95238 = 238.095$

القيمة الحالية للدفعة الثانية:

$350000 \times (1.05)^{-2} = 350000 \times 0.907029 = 317.460$

القيمة الحالية للدفعة الثالثة:

$400000 \times (1.05)^{-3} = 400000 \times 0.8638375 = 345.535$

القيمة الحالية للدفعة الرابعة:

$350000 \times (1.05)^{-4} = 35000.0 \times 0.8227023 = 287.946$

القيمة الحالية للدفعة الخامسة :

$156705 = 0.7835262 \times 200000 = (1.05)^{-5} \times 200000$

مجموع القيم الحالية للتدفقات : 1345741

وهي تمثل القيمة الرأسمالية لهذه التدفقات في بداية عام الاستثمار

ج) القيمة الرأسمالية لهذه التدفقات بنهاية عام الاستثمار الأول (نهاية 2003) .

القيمة الحالية للدفعة الثانية :

$333333 = 0.952381 \times 350000 = (1.05)^{-1} \times 350000$

القيمة الحالية للدفعة الثالثة :

$362812 = 0.907029 \times 400000 = (1.05)^{-2} \times 400000$

القيمة الحالية للدفعة الرابعة :

$302343 = 0.8638375 \times 350000 = (1.05)^{-3} \times 350000$

القيمة الحالية للدفعة الخامسة :

$164540 = 0.8227025 \times 200000 = (1.05)^{-4} \times 200000$

1163028

3) دخل عام 2003 يتم احتسابه كما يلي:

التدفق النقدي الذي حققه الاستثمار في العام الأول (الدفعة 1)	250000
+ القيمة الرأسمالية للتدفقات في نهاية العام الأول للاستثمار	1163028
= القيمة الاجمالية للاستثمار في نهاية العام الأول للاستثمار	1413028
_ القيمة الرأسمالية للتدفقات في بداية العام الأول للاستثمار	(1345741)
الدخل المحقق في العام الأول للاستثمار	67287

← وهكذا:
يتم احتساب القيم الرأسمالية للتدفقات الصافية في نهاية كل عام ثم يحسب الدخل المحقق عبر إضافة فرق القيمة الرأسمالية للتدفقات بين بداية ونهاية العام إلى التدفق المحقق خلال العام نفسه.

• إن الدخل المحقق في العام الأول البالغ 67287 يعبر عن الدخل الاقتصادي وهو يمثل الزيادة الحقيقية في قيمة الاستثمار في السنة الأولى منه

• وهذا الدخل يساوي 5% من القيمة الرأسمالية للتدفقات النقدية في بداية عام الاستثمار أي:

$$67287 = 5\% \times 1345741$$

← وعليه:
فإن الكثير من الاقتصاديين يدعون (أو معدل الخصم هي) "معدل العائد الداخلي"

القيمة الرأسمالية للاستثمار في بداية العام الأول

القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة في بداية العام الأول

5 سنوات

4 سنين

3 سنين

2 سنة

1 سنة

العام 1 | العام 2 | العام 3 | العام 4 | العام 5

250000 | 350000 | 400.000 | 350000 | 200000

صافي التدفقات المتوقعة من الاستثمار في الأعوام الخمسة

بداية العام الأول للاستثمار (كلفته 1000.000)

1 سنة

2 سنة

3 سنوات

4 سنوات

القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة في نهاية العام الأول

القيمة الرأسمالية للاستثمار في نهاية العام الأول

القيمة الرأسمالية للاستثمار في بداية العام الثالث

العام 5	العام 4	العام 3	العام 2	العام 1
200000	350000	400000	350000	250000

سنتين — 2 سنة — 1 سنة

صافي تدفقات الاستثمار في الأعوام الثلاثة المتبقية

بداية العام الأول للاستثمار

1 سنة — 2 سنة

القيمة الرأسمالية في نهاية العام الثالث

القيمة الرأسمالية للاستثمار في بداية العام الخامس

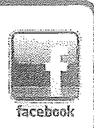
1 سنة

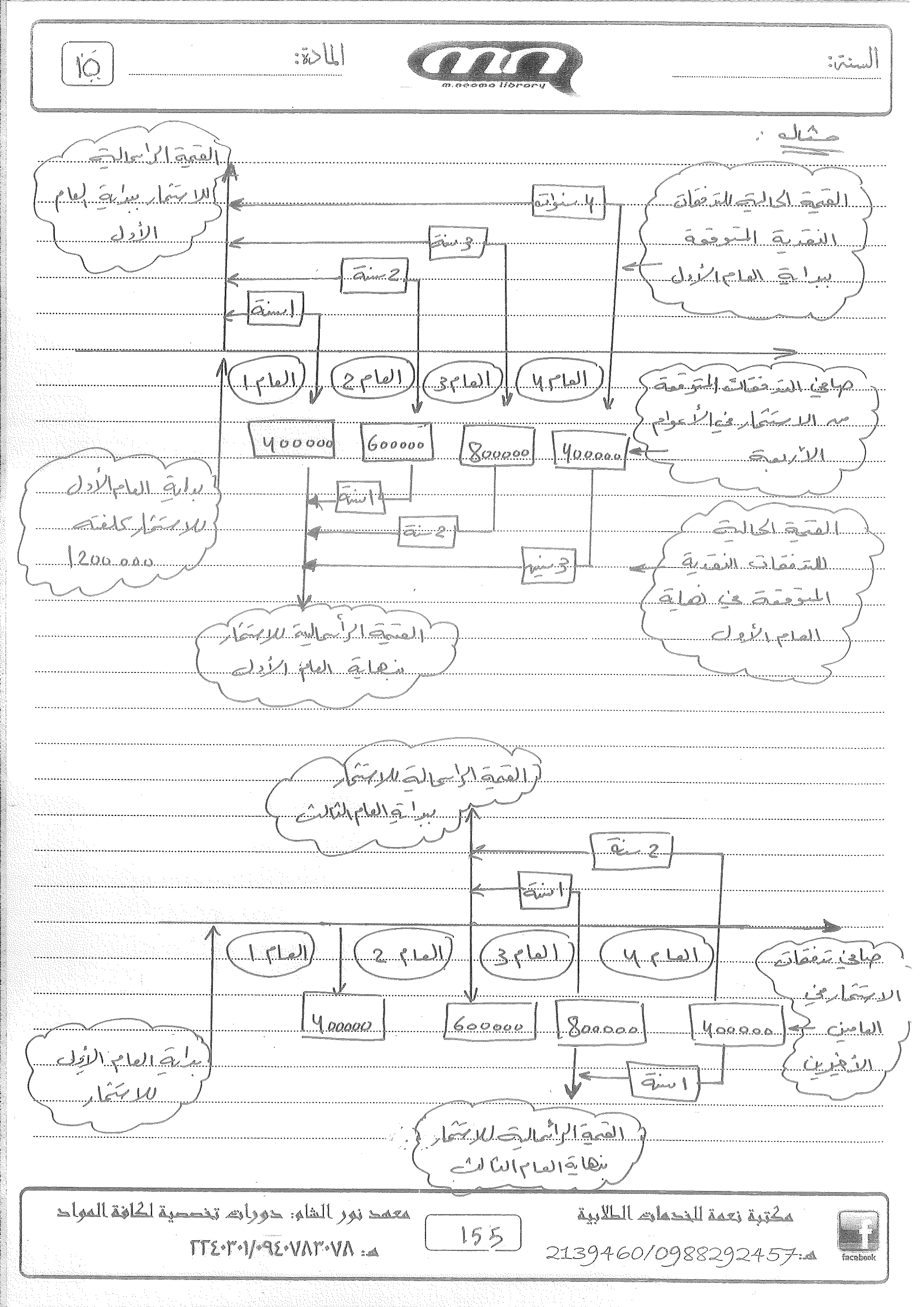
العام 5	العام 4	العام 3	العام 2	العام 1
200000	350000	400000	350000	250000

صافي تدفقات الاستثمار في العام الأخير

بداية العام الأول للاستثمار

القيمة الرأسمالية للاستثمار في نهاية العام الخامس وتساوي الصفر





السنة:
m.neama library
المادة:
15
مثال :
القيمة الرأسمالية للاستثمار ببداية العام الأول
4 سنوات
3 سنة
2 سنة
1 سنة
القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة ببداية العام الأول
العام 1
العام 2
العام 3
العام 4
صافي التدفقات المتوقعة من الاستثمار في الأعوام الأربعة
400000
600000
800000
400000
بداية العام الأول للاستثمار كلفته 1200000
1 سنة
2 سنة
3 سنة
القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة في نهاية العام الأول
القيمة الرأسمالية للاستثمار بنهاية العام الأول
القيمة الرأسمالية للاستثمار ببداية العام الثالث
2 سنة
1 سنة
العام 1
العام 2
العام 3
العام 4
صافي تدفقات الاستثمار في العامين الأخيرين
400000
600000
800000
400000
بداية العام الأول للاستثمار
1 سنة
القيمة الرأسمالية للاستثمار نهاية العام الثالث
مكتبة نعمة للخدمات الطلابية
محمد نور الشام: دورات تخصصية لكافة المواد
155
هـ: 2139460/0988292457
هـ: 2240301/0940783078
facebook

الدخل الاقتصادي المحقق خلال العمر الانتاجي للأصل

البيان	عام 2007	عام 2008	عام 2009	عام 2010
التدفق النقدي	400.000	600.000	800000	400.000
+ القيمة الرأسمالية نهاية العام	1507137	1057850	363636	0.00
= القيمة الاجمالية نهاية العام	1907137	1657850	1163636	400000
– القيمة الرأسمالية بداية العام	(1733761)	(1507137)	(1057850)	(363636)
= الدخل المحقق خلال العام	173376	150713	105786	36364

المعدل التاريخي للخصم: ← يمثل معدل العائد الضمني (الداخلي) الذي يكون متضمناً (مشمولاً) في المبالغ النقدية (أو ما يماثلها) المدفوعة فعلياً لاقتناء الأصل.

المعدل الجاري للخصم: ← المعدل الضمني للعائدات المتوقع أن يتم اكتسابها من أصول متشابهة خلال فترة زمنية محددة المدة تكون طويلة الأجل

التكلفة المرجحة ← تأخذ بالاعتبار هيكل التمويل الذي يتكون من أسهم عادية الموزونة لرأس المال: وأسهم ممتازة وديون طويلة الأجل.

نسبة الاستدانة المتزايدة: ← هي نسبة الفائدة التي يجب دفعها للحصول على قروض استثمارية إضافية في الوقت الحالي

المعدل المتوقع المرجح للخصم: ← يراعي هيكل التمويل الخارجي

العام	صافي التدفقات خلال العام	القيمة الرأسمالية له بنهاية العام	إجمالي قيمة الاستثمار بنهاية العام	القيمة الرأسمالية له بداية العام 10%	صافي الدخل المحقق
2007	400000	~~1507137~~	~~1007137~~	173361	~~173376~~
الزيادة	←	1598798	1998798		265037
		91661			91661
2008	~~600000~~ 800000				
2009	~~800000~~ 600000				
2010	~~400000~~ 500000				

الدخل المحقق عام 2007

التغيرات	بعد تعديل كافة تدفقات الاستثمار	بعد تعديل التدفقات النقدية	قبل التعديل	البيان
—	400000	400000	400000	التدفق النقدي
91661	1598798	1598798	1507137	+ القيمة الرأسمالية نهاية العام
	1998798	1998798	1907137	= القيمة الاجمالية نهاية العام
83328	(1817089)	(1733761)	(1733761)	- القيمة الرأسمالية بداية العام
	181709	265037	173376	= الدخل المحقق خلال العام
	83328 + 265037	الدخل اللاحق	91661 + 265037	- مثل الدخل الاقتصادي ١٠٪ من القيمة الرأسمالية للاستثمار بداية العام

ملاحظة:

- الدخل اللاحق (الجديد) يتكون من:

الدخل الاقتصادي	1817089 × ١٠٪ = 181709
+ الزيادة في القيمة الرأسمالية للأصل بداية العام	83328
= الدخل الجديد (اللاحق)	265037

العام	صافي التدفقات خلال العام	القيمة الرأسمالية نهاية العام	إجمالي قيمة الاستثمار نهاية العام	القيمة الرأسمالية بداية العام	صافي الدخل المحقق
		~~1507137~~	~~1907137~~	~~1733761~~	~~173376~~
2007	400000	1598798	1998798	1817089	181709
					83328
		91661		83328	
					265037

- الزيادة في القيمة الرأسمالية نهاية العام بعد التعديل (← 91661)
- الزيادة في القيمة الرأسمالية بداية العام بعد التعديل (← 83328)
- الدخل اللاحق Ex-Post Income (← 265037)
- الدخل السابق Ex-Anti Income (← 173376)

التمييز بين نوعي الدخل: السابق واللاحق
(Ex-Post Income , Ex-Anti Income)

• يمكن معرفة مدى تأثير جملة الظروف المحيطة بالاستثمار بأنها تغيرات القوة الشرائية في الدخل.

• تحقق منافع كثيرة للمشروع:
اتخاذ قرارات التمويل في الأمد الطويل واختيار بدائل الاستثمار.
فالبديل الذي يحقق ثمرة موجبة يكون مقبولاً
والبديل ذو الثمرة الأكبر هو البديل الأفضل.

الفرق بين الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي

الدخل الاقتصادي:
مبني على التوقعات والتقديرات المستقبلية والتي:
(تتوقف دقتها على مدى كفاءة القائمين بإعداد التقديرات وبالقدرة على التنبؤ في ظروف اقتصادية وسياسية واجتماعية وغيرها محلية ودولية وتكون أحياناً متبدلة وسريعة)

. هذا المفهوم يتفق مع مفهوم "هيكس" للدخل:
الذي يمثل أقصى مبلغ يمكن إنفاقه خلال فترة محددة دون المساس برأس المال، بحيث يبقى رأس المال في نهاية الفترة كما كان في بدايتها.

. محاسبياً يمثل الدخل حسب هذا المفهوم:
الفرق بين صافي قيمة الأصول ما بين أول الفترة ونهايتها

. لكن المفهوم المحاسبي السائد للدخل يختلف عن هذا الفهم كونه مبني على أحداث قد حصلت في زمن ماضي وهو يستند إلى القيم الدفترية المسجلة.

علاقة الدخل الاقتصادي بالدخل المحاسبي

الدخل الاقتصادي =
الدخل المحاسبي
+ التغيرات غير المحققة في قيمة الأصول الملموسة
- التغيرات المحققة في قيمة الأصول الملموسة لفترات سابقة
+ تغيرات قيمة الشهرة (الشهرة الذاتية التي يحققها المشروع...

نتيجة التوقعات من احتساب الدخل الاقتصادي)

الدخل الاقتصادي المحقق خلال عمر الاستثمار :

العام	القيمة الرأسمالية بداية العام	القيمة الرأسمالية نهاية العام	التدفق النقدي السنوي	الدخل الاقتصادي {4=(3+2)-1}
2007	1733761	1507137	400000	173376
2008	1507137	1057850	600000	150713
2009	1057850	363636	800000	105786
2010	363636	—	400000	36364
		المجموع	2200000	466239

ولاحتساب قيمة الشهرة :

يتم مقارنة الربح الاقتصادي بالربح المحاسبي .

والزيادة في الدخل المحاسبي على الدخل الاقتصادي :

تمثل شهرة ذاتية محققة للمشروع

[يقصد بها الأرباح الإضافية التي تحققها الشركة والتي تنجم عن قدرتها على استثمار أموال الشركة ـ للشهرة]

تكوين الشهرة :

السنة	صافي التدفق	قسط الاهتلاك	الدخل المحاسبي	الدخل الاقتصادي	الشهرة
2007	400.000	300.000	100.000	173376	(73376)
2008	600.000	300.000	300.000	150713	149287
2009	800.000	300.000	500.000	105786	394214
2010	400.000	300.000	100.000	36364	63636
المجموع	2200000	1200.000	1000.000	466239	533761

ملاحظة :

إن طريقة القيمة الحالية تحقق منافع للمشروع كبيرة :
فهي مفيدة لإعداد معلومات تساعد في اتخاذ قرارات التمويل في
الأمد الطويل واختيار بدائل الاستثمار .. كما تحدثنا سابقاً
ولكن لديها صعوبات :
1) صعوبة أو استحالة معرفة مدى مساهمة العوامل الأخرى غير الأصول
المادية في تحقيق التدفق النقدي [illegible]

2) صعوبة تحديد التدفق النقدي لكل أصل على حدة بما فيها الأصول المادية
3) صعوبة تحديد معدل الخصم المستخدم في احتساب القيمة الحالية.

هذه الصعوبات يمكن أن تزول إذا تعلق الأمر بالأصول المؤجرة أو بالاستثمارات في السندات.
فهي تغطي تدفقات محددة وفي أزمنة محددة، ويكون معدل الخصم في السندات محدداً أحياناً.

لكن هذه الصعوبات تتفاقم عند تحديد قيمة الأصول الانتاجية،
إذ يتعذر غالباً تحديد تدفقاتها النقدية والتدفق المتوقع من كل أصل،
وإذا أمكن إجراء مثل هذه التقديرات فإنها:
يمكن أن تتغير التدفقات المتوقعة بين بداية الفترة ونهايتها
إذاً.
وهذا يجعل المقارنة غير منطقية.

مشكلة المقارنة هذه أوجدت مفهومين للدخل هما:
- الدخل السابق (القديم).
- الدخل (اللاحق)(الجديد) الحالي.

الدخل السابق:
هو الدخل المحتسب لفترة زمنية محددة على أساس القيم المرسملة ببداية الفترة.
الدخل اللاحق:
هو الدخل المحتسب للفترة الزمنية ذاتها ولكن على أساس القيم المرسملة في نهاية الفترة.
والفرق الذي: قيم التدفقات النقدية المقدرة.
ينشأ بين نوعي الدخل يعود إلى تغير ← أو تغير معدل الخصم بين بداية ونهاية العام.

محاسبة تكلفة الاستبدال

محاسبة تكلفة الاستبدال (أو سعر الدخول الجاري):

- تقوم محاسبة الاستبدال على افتراض إعادة اقتناء الأصل الذي تتحدد قيمته على أساس الأسعار الجارية.
فالتكلفة اللازمة لإعادة الاقتناء تمثل تكلفة الأصل الاستبدالية.

- لكن هناك ثلاثة مفاهيم لتحديد تكلفة الاستبدال: (أو سعر الدخول الجاري)

1) تكلفة استبدال الأصل بآخر مماثل عليه تماماً في سوق الأصول المستعملة
2) تكلفة إعادة إنتاج الأصل التي يجب تحملها في سبيل الحصول على أصل جديد مماثل له الطاقة الإنتاجية ذاتها.
3) تكلفة استبدال الطاقة الإنتاجية التي يجب تحملها في سبيل الانتاجية عبر استبدال الطاقة الإنتاجية المتاحة بطاقة انتاجية جديدة قد تكون أفضل تقنياً.

وسنكمل في المحاضرة القادمة التطبيق العملي بإذن الله تعالى ـــ

انتهت المحاضرة الثامنة

السلام عليكم...

اليوم سنتحدث عن التطبيق العملي لتكلفة الاستبدال...

- للأصول الثابتة
- للمخزون السلعي

إجراءات تعديل الأصول الثابتة:

- تحديد قيم الأصول الثابتة حسب أسعار إعادة الاقتناء الجارية
- اثبات الفروق بين القيمة الدفترية والقيمة الجارية في حساب مكاسب الحيازة وخسائرها (في حال تطبيقها مع إعادة التقويم)
- احتساب أقساط الاهتلاك على أساس القيمة الجارية
- احتساب فائض الاهتلاك أو عجزه للسنوات السابقة
- تحديد مكاسب الحيازة المحققة في نهاية كل عام.

تطبيق محاسبة الاستبدال على الأصول الثابتة:

مثال:

أصل تم اقتناؤه بداية عام 2000 بلغت تكلفته 120 ألف قدر عمره الإنتاجي بـ 3 سنوات، تستهلك بالقسط الثابت تغير سعر استبداله خلال عمره الإنتاجي كما يلي:

- نهاية عام 2000 126000
- نهاية عام 2001 144000
- نهاية عام 2002 132000

استهلاك الأصل على مدار ٣ سنوات :

حسب التكلفة التاريخية :

قسط الاستهلاك السنوي = 3 ÷ 120000 = 40000

مجموع مخصصات الاهتلاك عند نهاية عمر الأصل = 120000

حسب تكلفة الاستبدال :

قسط الاستهلاك السنوي = قيمته الجارية في نهاية كل عام ÷ 3

في العام الأول : 42000 = 3 ÷ 126000

في العام الثاني : 48000 = 3 ÷ 144000

في العام الثالث : 44000 = 3 ÷ 132000

جدول استهلاك الأصل حسب تكلفة الاستبدال

نهاية العام	سعر الاستبدال	قسط الاستهلاك	فروقات سنوات سابقة	أعباء الاستبدال السنوية
2000	126000	42000	—	42000
2001	144000	48000	6000 (عجز) 42000 − 48000	54000 48000 + 6000
2002	132000	44000	8000 (فائض) 48000 − 44000 = 2 سنة × 4000 = 8000	36000
المجموع		134000		132000

تطبيق تكلفة الاستبدال مع إعادة التقويم

- طبقاً لهذه المعالجة يتم تغيير قيمة الأصل في الدفاتر مع كل تغير في سعر الاستبدال.
- يستخدم حساب مكاسب أو فائض الحيازة لتسجيل تغيرات القيمة.

- قيد حيازة الأصل بداية العام الأول:

12000 من ح/ الأصل
12000 إلى ح/ النقدية

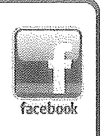
- تعديل قيمة الأصل نهاية العام الأول:
حيث كانت ارتفعت قيمته الاستبدالية من 120000 إلى 126000 بزيادة مقدارها: 6000 = 120000 - 126000

6000 من ح/ الأصل
6000 إلى ح/ مكاسب أو فائض الحيازة

- وعليه يظهر رصيد الأصل في الميزانية بـ 126000

- استهلاك الأصل نهاية العام يكون بالقيد:
42000 من ح/ قسط الاهتلاك
42000 إلى ح/ مخصص الاهتلاك

$126000 \div 3 = 42000$



• في نهاية السنة الثانية 2001 ارتفعت قيمة الأصل من 126000 إلى 144000 بزيادة مقدارها 18000 (144000 - 126000 = 18000)

• لذلك يعدل رصيد الأصل بالقيد:

18000 من ح/ الأصل

إلى ح/ مكاسب أو خسائر الحيازة 18000

• ويظهر رصيده في الميزانية للأصل 144000 ، ثم سيتهلك بالقيد:

48000 من ح/ قسط الاهتلاك

إلى ح/ مخصص الاهتلاك 48000

* قسط الاستهلاك 48000 = 144000 ÷ 3 (يظهر في قائمة الدخل)

• فروقات الاستهلاك عن سنوات سابقة تبلغ:

42000 - 48000 = 6000 عجز الاهتلاك عن السنة الماضية

وتسجل بالقيد:

6000 من ح/ قسط الاهتلاك المتأخر (عجز الاهتلاك)

إلى ح/ مخصص الاهتلاك 6000

• ويظهر بالميزانية الأصل بنهاية عام 2001 بقيمة 144000 مطروحاً منه المخصص بقيمة 96000

• في السنة الثالثة (2002):

انخفضت قيمة الأصل من 144000 إلى 132000 بمقدار

12000 = 132000 - 144000

القيد:

12000 من ح/ مكاسب أو خسائر الحيازة

إلى ح/ الأصل 12000

• الاستهلاكات:

1) قسط الاهتلاك: 132000 ÷ 3 = 44000 (يظهر في قائمة الدخل)

القيد:

44000 من ح/ قسط الاهتلاك

44000 الى ح/ مخصص الاهتلاك

2) فروقات السنوات السابقة (فائض المخصص)

4000 = 48000 - 44000 ، فائض المخصص عن سنتين = 8000 = 4000×2

القيد:

8000 من ح/ مخصص الاهتلاك

8000 الى ح/ قسط الاهتلاك المتأخر

• يظهر الأصل في الميزانية في نهاية العام بقيمة 132000 مطروحاً منه مخصص الاهتلاك 13200.

تشكل مكاسب الحيازة نتيجة تغير سعر الاستبدال

	قيمة الأصل نهاية العام	فرق القيمة	تراكم المكاسب
2000	126000	126000 - 120000 = 6000	6000
2001	144000	144000 - 126000 = 18000	24000
2002	132000	132000 - 144000 = (12000)	12000

نلاحظ أنه:
طبقاً لمحاسبة الاستبدال فإن صافي المكاسب 12000
وقد تحقق نتيجة استهلاك الأصل خلال عمره الانتاجي
فالمخصصات المشكلة تساوي قيمة الأصل الاستبدالي بتاريخ
الاستبدال وأصبح ممكناً استبدال الأصل دون مشكلات مالية.

تحققت المكاسب كما يلي:

العام	أعباء الاستبدال	أعباء الاهتلاك	مكاسب محققة	المكاسب السنوية	رصيد مكاسب غير محققة
2000	42000	40000	2000	6000	4000
2001	54000 48000+6000	40000	14000	18000	8000
2002	36000 44000-8000	40000	(4000)	(12000)	—
المجموع	132000	120000	12000	12000	

وهكذا نكون قد انتهينا من الأصول الثابتة ...

والآن إلى المخزون السلعي ...

تطبيق محاسبة الاستبدال على المخزون وتكلفة المبيعات:

هام مثال: بافتراض أن نصابة تم شراؤها في بداية عام 2005 بمبلغ 100 000 (10000 قطعة بسعر 10 للقطعة) وأن البيع خلال العام كان كما يلي:

تاريخ البيع	الكمية المباعة	سعر بيع القطعة	سعر الاستبدال القطعة
آذار	2000	15	13
أيار	3000	15	12
آب	2500	12	11
تشرين الأول	2000	12	12

وإذا كان سعر الاستبدال في نهاية العام 13 للقطعة

المطلوب:
ما هو الدخل المحقق إذا كان التعديل في الدفاتر بتاريخ حدوث التغير في الأسعار ثم إذا كان التعديل يتم في نهاية العام؟

الحل:
- تبلغ المبيعات الفعلية خلال العام 129000:

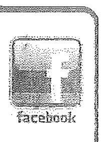
$2000 \times 15 = 30000$

$3000 \times 15 = 45000$

$2500 \times 12 = 30000$

$2000 \times 12 = 24000$

9500 وحدة ب 129000



أولاً: مبلغ التكلفة التاريخية لهذه المبيعات 95000 :

9500 قطعة × 10 للقطعة = 95000

ويكون مجمل الربح = 34000 = سعر البيع - التكلفة التاريخية

34000 = 129000 - 95000

ثانياً: مبلغ تكلفة استبدال البضاعة المقومة بأسعار نهاية العام :

95000 قطعة × 13 = 123500

ويكون مجمل الربح = 129000 - 123500 = 5500

ثالثاً: مبلغ تكلفة الاستبدال للبضاعة المباعة مقومة بأسعار الجارية خلال العام (113500)، وتحتسب كما يلي:

تاريخ البيع	الكمية المباعة		سعر الاستبدال	تكلفة الاستبدال
آذار	2000	×	13	26000
أيار	3000	×	12	36000
آب	2500	×	11	27500
تشرين الأول	2000	×	12	24000
المجموع	9500			113500

ويكون مجمل الربح :

→ 129000 - 113500 = 15500

ويتم إثبات تغيرات أسعار البضاعة خلال العام كما يلي:

١" قيود اليومية:

- 1/1/2005 بداية العام -

100 000 من ح/ مخزن البضاعة

100 000 الى ح/ النقدية

- شراء البضاعة وإدخالها للمخزن -

- آذار -

30000 من ح/ مخزن البضاعة

30000 الى ح/ مكاسب الحيازة وخسائرها

- إثبات مكاسب الحيازة 10000 X (13 - 10) -
مشتريات

30000 من ح/ النقدية

30000 الى ح/ المبيعات

- بيع 2000 وحدة X 15 -

26000 من ح/ تكلفة المبيعات

26000 الى ح/ مخزن البضاعة

- إخراج 2000 وحدة من المخزن بسعر 13 -

6000 من ح/ مكاسب الحيازة وخسائرها

6000 الى ح/ مكاسب الحيازة المحققة

- مكاسب الحيازة المحققة بالبيع -

(13 - 10) X 2000

٣ أيار

8000 من ح/ مكاسب الحيازة وخسائرها
الى ح/ مخزون البضاعة 8000
- انخفاض سعر البضاعة في المخزن من 13 ← 12
(12 - 13) X (2000 - 10000)

45000 من ح/ النقدية
الى ح/ المبيعات 45000
- بيع 3000 وحدة بسعر 15 -

36000 من ح/ تكلفة المبيعات
الى ح/ مخزون البضاعة 36000
- إخراج 3000 وحدة من المخزن بسعر 12 -

6000 من ح/ مكاسب الحيازة وخسائرها
الى ح/ المكاسب المحققة 6000
- المكاسب المحققة بالبيع 3000 X (12 - 10) -

٣ آب

5000 من ح/ مكاسب الحيازة وخسائرها
الى ح/ مخزون البضاعة 5000
- اثبات انخفاض سعر استبدال البضاعة في المخزن 12 ← 11
((11 - 12) X 5000)

30000 من ح/ النقدية
الى ح/ المبيعات 30000
- بيع 2500 قطعة بسعر 12 -

27500 من ح/ تكلفة المبيعات
27500 الى ح/ مخزن البضاعة
- إخراج 2500 وحدة بسعر ١١

2500 من ح/ مكاسب الحيازة وخسائرها
2500 الى ح/ المكاسب المحققة

- المكاسب المحققة بالبيع 2500 x (١١ - ١٠)

- تشرين الأول -
2500 من ح/ مخزن البضاعة
2500 الى ح/ مكاسب الحيازة وخسائرها
- اثبات ارتفاع سعر استبدال البضاعة في المخزن من ١١ الى 12
(2500 x (12 - ١١))

24000 من ح/ النقدية
24000 الى ح/ المبيعات
- بيع 2000 وحدة بسعر ١٢ -

24000 من ح/ تكلفة المبيعات
24000 الى ح/ مخزن البضاعة
- إخراج البضاعة من المخزن 2000 x ١٢ -

٤000 من ح/ مكاسب الحيازة وخسائرها
٤000 الى ح/ المكاسب المحققة
- المكاسب المحققة بالبيع 2000 x (١٢ - ١٠) -

- في نهاية العام 2005/12/31 -

500 من ح/ المخزن
500 إلى ح/ مكاسب الحيازة وخسائرها
إثبات زيادة سعر استبدال البضاعة في المخزن -
(12 - 13) X 500

2) تظهر الحسابات كما يلي:

ح/ المخزن

100000	ح/ النقدية	26000	ح/ تكلفة المبيعات
30000	ح/ مكاسب الحيازة	8000	ح/ مكاسب الحيازة
2500	ح/ مكاسب الحيازة	36000	ح/ تكلفة المبيعات
500	ح/ مكاسب الحيازة	5000	ح/ مكاسب الحيازة
		27500	ح/ تكلفة المبيعات
		24000	ح/ تكلفة المبيعات
		1500	رصيد
133000		133000	

ح/ تكلفة المبيعات

26000	ح/ مخزن البضاعة آذار	113500	رصيد
36000	ح/ مخزن البضاعة أيار		
27500	ح/ مخزن البضاعة أيلول		
24000	ح/ مخزن البضاعة ت1		
113500		113500	

ح/ المكاسب الحيازة

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
6000	ح/ المكاسب المحققة	30000	ح/ المخزن
8000	ح/ المخزن	2500	ح/ المخزن
6000	ح/ المكاسب المحققة	500	ح/ المخزن
5000	ح/ المخزن		
2500	ح/ المكاسب المحققة		
4000	ح/ المكاسب المحققة		
1500	رصيد		
33000		33000	

ح/ مكاسب الحيازة المحققة

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
18500	رصيد (يقفل في ح/ ملخص الدخل)	6000	ح/ مكاسب الحيازة أيار
		6000	ح/ مكاسب الحيازة أيلول
		2500	ح/ مكاسب الحيازة ٢ ب
		4000	ح/ مكاسب الحيازة ت ١
18500		18500	

قائمة الدخل التوضيحية

129000	المبيعات
(113500)	تكلفة المبيعات
15500	مجمل الربح التشغيلي (الاستبدالي)
18500	مكاسب حيازة المحققة
34000	مجمل ربح التشغيل (تاريخية)
1500	مكاسب حيازة غير محققة
35500	دخل الاستبدال

يلاحظ مما سبق أن النتائج التالية:

- الربح المحقق في الحالات الثلاثة مختلف والسبب يعود إلى اختلاف تكلفة المبيعات
- فتكلفة الاستبدال المحتسبة "بأسعار نهاية العام" أعطت مبلغاً أقل للأرباح (5500) لأنها أخذت بأحدث الأسعار.

- والتكلفة المحتسبة هنا تعبّر عن المبلغ الواجب التضحية به في سبيل اقتناء البضاعة المباعة من جديد بتاريخ إعداد القوائم.

- أما تكلفة المبيعات المحتسبة بالأسعار الجارية خلال العام أعطت أرباحاً أكبر (15500) في الوقت الذي ترتفع فيه أسعار الاستبدال في النصف الثاني (فقد أعطت أرباح) من العام بشكل ملحوظ بينما أسعار البيع بقيت ثابتة.

ثانياً: تطبيق تكلفة الاستبدال دون إعادة تقويم:

1) في هذه الحالة تظهر آثار تغيرات الأسعار في قائمة الدخل فقط دون أن تؤثر في قيم الأصول.

2) الاهتلاك يجري احتسابه استناداً للقيمة الاستبدالية
3) أما الأصل فتبقى قيمته في الدفاتر دون تغيير
4) والفرق بين أقساط الاهتلاك حسب التكلفة التاريخية وبينها حسب القيم الجارية يظهر في حسابات خاصة (ح/ مخصص استبدال الأصل أو ح/ احتياطي الاستبدال)
ونستهلك الأصل حسب قيمته الجارية

مثال:
بضاعة في المخزن تكلفتها 40.000 مكونة من 400 وحدة سعر 100 للوحدة بيع منها نقداً 300 وحدة بسعر بيع 130 للوحدة وكان ثمن الاستبدال للوحدة الواحدة عند البيع 120 والشركة تطبق الجرد المستمر (الدائم).

وفيما يلي القيود اللازمة لتسجيل هذه البيانات في حال استخدام تكلفة الاستبدال مع إعادة التقويم ثم بدون إعادة التقويم.

الحل:
مع إعادة التقويم:

1) تعديل رصيد المخزن بتغيرات الأسعار:

8000 من ح/ مخزن البضاعة
8000 إلى ح/ مكاسب الحيازة
- إثبات الزيادة في قيمة البضاعة
400 (120 - 100)
↓ سعر الاستبدال ↓ التكلفة

2) بيع البضاعة:

39000 من ح/ النقدية
39000 الى ح/ المبيعات
- بيع 300 وحدة بسعر 130 -

36000 من ح/ تكلفة المبيعات
36000 الى ح/ مخزن البضاعة
- إخراج 300 وحدة بسعر 120 -

6000 من ح/ مكاسب الحيازة
6000 الى ح/ مكاسب الحيازة المحققة
- اثبات مكاسب الحيازة المحققة بالبيع
300 وحدة × (120 - 100) -

3) تبلغ البضاعة المتبقية من المخزن 12000 (100 وحدة تكلفة استبدال الوحدة 120) وهي تحوي مكاسب غير محققة تبلغ /2000/ يتم احتسابها كمايلي:

12000 القيمة الاستبدالية للبضاعة المتبقية (100 × 120)
(10000) التكلفة التاريخية للبضاعة المتبقية (100 × 100)

2000 (100 وحدة × (120 - 100)) أي (8000 - 6000)

ملاحظة:
في حال استخدام تكلفة الاستبدال دون إعادة التقويم فإنه:
1) البضاعة لا تتغير قيمتها
2) أما البضاعة المباعة فإنها تقوم بتكلفة الاستبدال

ويحول الفرق بين تكلفة البضاعة المباعة وقيمتها الاستبدالية
إلى ح/ فائض تخفيض مخصص استبدال البضاعة "

ذوبة إعادة التقويم :

3600 من ح/ تكلفة المبيعات

إلى مذكورين

6000 ح/ مخصص استبدال المخزون (300 × (120 - 100))
30000 ح/ مخزون البضاعة (بالتكلفة)

- إخراج البضاعة من المخازن -

ملاحظة :

• هذه المعالجة راعت القيمة الاستبدالية للبضاعة وشكلت الفرق بين التكلفة التاريخية والتكلفة الاستبدالية مخصصات استبدال لمواجهة مشكلة استبدال المخزون.

• أما قيمة البضاعة المتبقية فإنها تظهر في الميزانية بتكلفتها التاريخية

• ويمكن في حال كون القيمة الاستبدالية أقل من تكلفة المخزون فإن تكلفة المبيعات تكون أقل من التكلفة الفعلية (التاريخية) وهذا يؤدي لزيادة الأرباح

في حين :

• تحقق خسائر حيازة بسبب انخفاض الأسعار

• مثال :

120 : تكلفة الاستبدال .

100 : تكلفة تاريخية

مثال : بالعودة للمثال السابق :

وبافتراض أن تكلفة استبدال البضاعة انخفضت إلى 90% للوحدة الواحدة ، فإن استخدام "تكلفة الاستبدال" مع اعادة التقويم ينتج المعالجات المحاسبية التالية :

"مع إعادة التقويم"

1) إثبات تغير الأسعار :

4000 من ح/ خسائر الحيازة
4000 الى ح/ مخزون البضاعة
- انخفاض تكلفة استبدال البضاعة [400 x (100 - 90)]

39000 من ح/ النقدية
39000 الى ح/ المبيعات
- بيع 300 وحدة بسعر 130

27000 من ح/ تكلفة المبيعات
27000 الى ح/ مخزون البضاعة
- اخراج 300 وحدة بسعر 90

3000 من ح/ خسائر الحيازة المحققة
3000 الى ح/ خسائر الحيازة المحققة بالبيع
- اثبات الخسائر المحققة بالبيع
(90 - 100) x 300

وتظهر بضاعة آخر المدة في الدفاتر بقيمة 9000 (100 x 90) بدلاً من 10000 (100 x 100) ، التكلفة التاريخية لها .

ج) الأرباح المحققة حسب التكلفة التاريخية وتكلفة الاستبدال:

أ) حسب التكلفة التاريخية:

39000 المبيعات
(30000) تكلفة المبيعات (300 × 100)

9000 مجمل الربح

ب) حسب تكلفة الاستبدال:

39000 المبيعات
(27000) تكلفة المبيعات (300 × 90)

12000 مجمل الربح التشغيلي
(3000) خسائر الحيازة المحققة

9000 صافي الربح

- وبالمقارنة نجد أن الربح حسب تكلفة الاستبدال 12000 وهو يزيد عنه حسب التكلفة التاريخية 9000 بمقدار 3000.
هذا المبلغ يمثل الخسائر المحققة فعلاً بالبيع.

- وإذا لم يتم إغفال هذه الخسائر في حسابات النتائج فإن الأرباح الصافية ستكون أكبر مما يعادل قيمتها.

- ومن هنا نجد أن:
تكلفة الاستبدال تظهر نتائج الأعمال والمركز المالي لتكون أقرب ما يكون إلى الواقع.

- كما أنها فصلت أرباح وخسائر العمليات التشغيلية الجارية عن أرباح وخسائر تغيرات الأسعار

- وفي حال تطبيق تكلفة الاستبدال "دون إعادة التقويم":
فإن المعالجة المحاسبية تكون:

1) الانخفاض الحاصل في قيمة البضاعة لا يسجل في الدفاتر.
2) يسجل قيد البيع كما ورد سابقاً.

- أما تكلفة المبيعات يكون قيدها كما يلي:

من المذكورين
27000 من/ تكلفة المبيعات
3000 من/ تغيرات أسعار البضاعة
(أو من/ مخصص استبدال المخزون)
30000 إلى ح/ مخزن البضاعة

انتهت المحاضرة التاسعة

Fourth

السلام عليكم...

محاسبة صافي القيمة البيعية (سعر الخروج الجاري)

• صافي القيمة البيعية:

هي المبلغ النقدي الصافي الذي يمكن الحصول عليه فيما لو تم بيع الأصل أو في حال إعادة التحويل لأحد الالتزامات، يتم احتسابه على أساس سعر الخروج الجاري للأصل.

• تطبق هذه الطريقة على كافة الموارد المتاحة للمشروع سواء كانت متداولة أو أصول ثابتة (ولكن في الواقع العملي طبق هذا المفهوم على الأسهم والأدوات المالية وأصول باقي عناصر القوائم المالية)

• تقوم الطريقة على افتراض أن المشروع قيد التصفية التي تتم في حالتين:

1) حالة التصفية الفعلية للأصل أو المشروع:

الناجمة عن قرارات اختيارية وليست قسرية والهادفة إلى استبدال أو التخلي نهائياً عن أصل ما، أو الهادفة إلى تصفية الشركة نهائياً نتيجة لاتفاقات اندماج مثلاً.

في هذه الحالة يتم تقييم الأصول بأسعار الخروج
ولا تشمل حالات التصفية الإجبارية أياً كان السبب
(ففي مثل حالات التصفية الإجبارية المفروضة لا تحدد أسعار البيع في ظروف سوق طبيعية)

2) حالة التصفية الافتراضية:

يقصد بها التصفية لغرض إعداد القوائم المالية وإظهار القيمة الحقيقية للأصول أو للشركة.

التصفية عملية تكمن لحقوق ذوي المصالح مع المشروع

هذه المصالح قد لا تستمر مستقبلاً لذلك من الأصح تقييم الأصول بسعر البيع.

وعند استخدام سعر البيع فإن القيمة التي تظهر في القوائم هي القيمة البيعية الصافية المتوقعة، والقيم الصافية تمثل سعر البيع مطروحاً منه المصاريف التي تتحملها الشركة بسبب البيع.

القياس المستند إلى أسعار البيع الجارية للأصول يمتاز بأنه:

1) تظهر في القوائم المالية القيمة البيعية الصافية المتوقعة. حيث أنه:

القيمة الصافية = سعر البيع − مصاريف البيع

2) تظهر المركز المالي الحقيقي للشركة الذي يكون أكثر مصداقية وواقعية وملاءمة مع الظروف الحديثة والبيئة المتغيرة.

وتطمئن المستثمرين عن مصير أموالهم التي وظفوها في الشركة واتخاذ القرارات المستقبلية لأن القيمة البيعية هي أقرب ما تكون للواقع.

3) تمكن من تحديد مجموعة البدائل الاستثمارية المتاحة وتحديد ربحية الاستثمارات وتقييم المخاطر.

- إن تقييم الأصول غير النقدية بأسعار البيع الجارية (الحالية) يؤدي إلى الاعتراف الفوري بكافة الأرباح سواء ما ارتبط منها بعمليات التشغيل أم بعمليات الحيازة... وهذا خروج عن قاعدة تحقق الإيراد بالبيع وهي لا تميز أيضاً بينهم.

مكاسب الحيازة الناجمة عن إعادة التقييم أو مبادلتها ، وبين الأرباح التشغيلية ، لذلك يجري معالجتها في قائمة الدخل

يتكون الدخل حسب طريقة القيمة البيعية من :

▫ مكاسب محققة :

ناجمة عن بيع الأصول خلال الفترة المحاسبية ، تنتج عن الفرق بين الإيرادات الفعلية لعملية البيع والإيرادات التي كانت متوقعة في بداية الفترة المحاسبية محسوبة على أساس أسعار البيع

وتكون ← إما عن عمليات تشغيلية
← أو عن عمليات غير تشغيلية

▫ مكاسب غير محققة : مكاسب قابلة للتحقق .

تنجم عن تغيرات في القيمة القابلة للتحقق للأصول التي لا تزال تحتفظ بها الشركة وقت إعداد القوائم المالية

وتكون ← إما من عمليات تشغيلية
← أو من عمليات غير تشغيلية

سؤال : كيف تحدد أسعار السوق ؟؟

تحدد الأسعار استناداً إلى عطاءات وعروض أسعار فعلية ، يفترض بدورها أن تتطابق مع أسعار سوق الطلب .
وإذا تعذر ذلك فإنه يمكن تقدير القيمة البيعية الصافية القابلة للتحقق من خلال أحد البديلين :

١) اللجوء إلى مقدرين ذو خبرة ودراية بالأصل وظروف السوق.

٢) استخدام مؤشرات محددة لسعر البيع يجري احتسابها

أ) من قبل الشركة.

ب) أو من قبل جهات خارجية مستقلة.

• وفي الحالات كافة فإن أسعار الخروج [أسعار البيع السوقية] تتسم بأنها قائمة على التقدير المنطقي وليس الجزافي والقيمة المقدرة قابلة للتحقق.

• القيمة السوقية:

هي القيمة المحددة استنادًا إلى أسعار السوق البيعية ولإظهار أنها قيم واقعية منطقية وليست جزافية أضيف إليها مصطلح العادلة فأصبحت "القيمة السوقية العادلة"

واجهت القيمة السوقية عدة صعوبات، فبعض الأصول ليس لها قيمة سوقية مثل بعض الأصول الثابتة.

المعالجة المحاسبية طبقاً لمحاسبة القيمة البيعية:

تطبيق محاسبة القيمة البيعية على المخزون.

مثال:

خصصت شركة مبلغ 100000 لشراء بضاعة، فإذا تم في بداية الفترة المحاسبية شراء 5000 وحدة بسعر 20 للوحدة الواحدة وخلال الفترة تم بيع 4000 وحدة بسعر 25 للوحدة، وكان سعر الاستبدال آنذاك 22.

وفي نهاية الفترة المحاسبية كان سعر بيع البضاعة المتبقية 26 وتكلفة استبدالها 23

المطلوب:

بيان أثر العمليات المذكورة في نتائج الأعمال والمركز المالي وفق طرق القياس الثلاثة:

(ت. تاريخية، استبدالية، قيمة بيعية..)

الحل:

أولاً: حسب التكلفة التاريخية:

1) دخل العمليات التشغيلية يبلغ 20000:

100000 المبيعات (4000 × 25)

80000 (-) تكلفة المبيعات التاريخية (4000 × 20)

2) تظهر البضاعة في نهاية الفترة المحاسبية بقيمة 20000:

[1000 وحدة × 20 التكلفة التاريخية = 20000]

ثانياً: حسب تكلفة الاستبدال:

1) دخل العمليات التشغيلية:

100000 المبيعات (4000 × 25)

(88000) - تكلفة المبيعات الاستبدالية (4000 وحدة × 22 سعر الاستبدال بتاريخ البيع)

12000 دخل العمليات التشغيلية

11000 مكاسب الحيازة:

8000 مكاسب حيازة محققة بالبيع

3000 مكاسب حيازة غير محققة

23000 صافي دخل الاستبدال

حيث أن:

مكاسب الحيازة المحققة بالبيع = 8000

(تكلفة المبيعات الاستبدالية 88000 - تكلفة المبيعات التاريخية 80000)

مكاسب حيازة غير محققة = 3000

(تكلفة المخزون الاستبدالية - تكلفته التاريخية)

(20 × 1000 - 23 × 1000)

2) يظهر المخزون في المركز المالي بتكلفة استبداله البالغة 23000

ثالثاً: حسب صافي القيمة البيعية:

1) دخل العمليات التشغيلية:

الإيرادات (25 × 4000)	100.000	
المخزون (بالقيمة البيعية 26 × 1000)	26000	
مجموع الإيرادات		126000

- التكاليف:

تكلفة المبيعات الاستبدالية (22 × 4000)	88000	
تكلفة المخزون الاستبدالية (23 × 1000)	23000	
		(111000)
دخل التشغيل		15000

مكاسب الحيازة:

مكاسب حيازة محققة بالبيع	8000	
مكاسب حيازة غير محققة	3000	
		11000
صافي دخل القيمة البيعية		26000

٢) يظهر المخزون في المركز المالي بقيمته البيعية البالغة 26000

نلاحظ ما يلي:

١) استخدمت طريقة صافي القيمة البيعية لتقييم المخزون وطريقة التكلفة الاستبدالية لتقييم إجراءات المخزون (تكلفة المبيعات) أي أخذ أسعار الخروج استخدمت لتحديد قيمة المخزون وأسعار الدخول لتحديد القيمة الاستبدالية للبضاعة المباعة

٢) ساعد استخدام الطريقتين المذكورتين في آن معاً على تحديد المكاسب المحققة وغير المحققة

٣) تهتم طريقة صافي القيمة البيعية بالتدفقات النقدية التي يحصل أو يمكن أن يحصل عليها المشروع في حال بيع موجوداته، لذلك تم تقويم المخزون بالقيمة البيعية بتاريخ القوائم

وإن دخل التشغيل البالغ 15000 يحتوي على:

12000 دخل تشغيلي حقيقي محقق بالبيع

[100000 مبيعات - 88000 تكلفة المبيعات الاستبدالية]

3000 دخل تشغيلي غير محقق فعلاً

[الفرق بين القيمة البيعية للمخزون وقيمته الاستبدالية]

٤) المكاسب المحققة بالبيع تمثل مكاسب حيازة بسبب السوء ويتم احتساب المكاسب المحققة من خلال تفاضل التكلفة الاستبدالية للبضاعة المباعة مع تكلفتها التاريخية

88000 - 80000 = 8000

5) المكاسب غير المحققة :
هي مكاسب حيازة ناجمة عن حيازة المخزون وهذه المكاسب لم تتحقق
لأن البضاعة لا تزال في المخازن
• يتم احتساب المكاسب غير المحققة عبر المقارنة بين تكلفة
الاستبدال للمخزون وتكلفته التاريخية :

3000 = 20000 − 23000

6) تتكون إذاً دخل التشغيل حسب أسعار الجزء الجارية والبالغ 15000 من :
12000 مكاسب محققة بالبيع الفعلي
و 3000 مكاسب غير محققة فعلياً

أما مكاسب الحيازة البالغة 11000 فهي تتكون من :
مكاسب محققة فعلاً بالبيع 8000
مكاسب غير محققة 3000

وعليه فإن الأرباح المحققة فعلاً هي :
12000 دخل تشغيلي فعلي [100000 − 88000]
8000 مكسب حيازة محققة بالبيع الفعلي [88000 − 80000]
20000 الأرباح الفعلية

أما المكاسب غير المحققة فهي :
3000 دخل تشغيلي غير محقق فعلياً
3000 مكسب حيازة غير محقق

6000

حيث:

• الدخل التشغيلي غير المحقق فعلياً = 3000

[القيمة البيعية للمخزون 26000 - تكلفة المخزون الاستبدالية 23000]

• مكسب حيازة غير محققة = 3000

[القيمة الاستبدالية للمخزون 23000 - القيمة التاريخية للمخزون 20000]

← استنادا إلى ما سبق:

إن هذه الأرباح يمكن أن تعرض في قائمة المركز المالي ضمن مجموعة حقوق الملكية كما يلي:

حقوق الملكية:

رأس المال 00000

دخل التشغيل 20000

أرباح غير محققة 6000 00000

7) عند مقارنة دخل العمليات التشغيلية حسب تكلفة الاستبدال البالغة 12000 والدخل ذاته حسب القيمة البيعية البالغ 15000 فإنه يمكن ملاحظة أن الفرق بينهما يعود إلى:
دخل التشغيل غير المحقق البالغ 3000 والذي يمثل الفرق بين القيمة البيعية للمخزون وقيمته التاريخية.

8) إن سعر الاستبدال المستخدم لتقييم تكلفة البضاعة المباعة:
هو السعر السائد للاستبدال بتاريخ عملية البيع وليس سعر نهاية العام.

9) إن استخدام سعر الخروج سيوجب إذاً استخدام أسعار الدخول في الوقت نفسه، الأول لتحديد قيمة الأصول والثاني لتحديد تكاليفها

- وبذلك يمكن تحديد مكاسب الحيازة المحققة وغير المحققة
- وعليه يمكن تطبيق طريقة صافي القيمة البيعية دفتراً كما يلي:

أولاً: قيود اليومية:

100 000 من ح/ المخزن
100 000 إلى ح/ النقدية
- شراء 5000 وحدة × 20

10000 من ح/ المخزن
10000 إلى ح/ مكاسب الحيازة
(2 × 5000)
- ارتفاع سعر الاستبدال من 20 ← 22

100 000 من ح/ النقدية
100 000 إلى ح/ المبيعات
- بيع 4000 وحدة بسعر 20

88000 من ح/ تكلفة المبيعات
88000 إلى ح/ المخزن
- اخراج (بيع) 4000 وحدة بسعر الاستبدال 22

8000 من ح/ مكاسب الحيازة
8000 إلى ح/ مكاسب الحيازة المحققة
(2 × 4000)
أرباح الحيازة المحققة من 4000 × (22 - 20)

بنهاية المدة:

٢٠٠٠ من ح/ المخزون

الى مذكورين

3000 مكاسب تشغيلية غير محققة

1000 مكاسب الحيازة

- اثبات مكاسب حيازة المخزون في نهاية الفترة تتكون من:

ارتفاع سعر الاستبدال من 22 ← 23

$1000 \times (23 - 22) = 1000$

فرق سعر السوق وسعر الاستبدال 26 - 23:

$1000 \times (26 - 23) = 3000$

ثانياً: تظهر الحسابات كما يلي:

ح/ المخزون

100.000 ح/ النقدية	88000 ح/ تكلفة المبيعات
10000 ح/ مكاسب الحيازة	26000 رصيد (بالقيمة البيعية)
٢٠٠٠ ح/ مكاسب الحيازة	
١١٤٠٠٠	١١٤٠٠٠

ح/ مكاسب الحيازة

8000 ح/ مكاسب الحيازة المحققة	10000 ح/ المخزون
	٢٠٠٠ ح/ المخزون
6000 رصيد (مكاسب غير فعلية)	
١٤٠٠٠	١٤٠٠٠

١٥) تبلغ الأرباح الفعلية وفق الطرق الثلاثة 20000 وذلك باستخدام تكلفة الاستبدال والقيمة البيعية مميزتا بين الدخل المحقق والدخل غير المحقق وحسب مصادر هذا الدخل إن كانت: ← العمليات التشغيلية ← أو عمليات الحيازة

وهذا ما يظهره الجدول التالي:

الطريقة	مكاسب محققة فعلية			مكاسب غير محققة			مجموع المكاسب
	تشغيلية	حيازة	المجموع	تشغيلية	حيازة	المجموع	
التاريخية	20000	—	20000	—	—	—	20000
الاستبدالية	12000	8000	20000	—	3000	3000	23000
القيمة البيعية	12000	8000	20000	3000	3000	6000	26000

تطبيق محاسبة القيمة البيعية على الأصول الثابتة

لا يتم احتساب مكاسب حيازة محققة وغير محققة على الأصول الثابتة وفي هذه الحالة يجري فقط إثبات قسط الاهتلاك المحتسب على أساس الفرق بين القيمة الدفترية أول الفترة والقيمة السوقية للأصل في نهاية الفترة لتتغير بالتالي قيمة الأصل الدفترية وتتطابق مع القيمة السوقية

مثال :

بافتراض أن أصل بلغت تكلفة اقتنائه 3000 وكان عمره الانتاجي 3 سنوات ويستهلك بالقسط الثابت وليس له قيمة نفاية وكانت تكلفة استبداله وصافي قيمته البيعية خلال السنوات الثلاثة كمايلي :

العام	القيمة الاستبدالية	صافي القيمة البيعية
نهاية السنة الأولى	3300	2300
نهاية السنة الثانية	3600	1450
نهاية السنة الثالثة	3900	300

فإن المعالجة المحاسبية لهذه البيانات تكون كمايلي :

أولاً : حسب التكلفة التاريخية :

- يبلغ قسط الاهتلاك السنوي $1000 = \frac{3000}{3}$

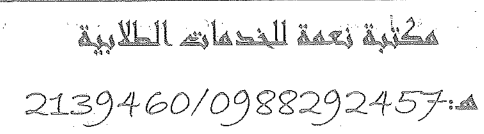
إذاً :

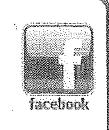
المبلغ السنوي بالإيرادات = 1000

- يبلغ مخصص الاهتلاك في نهاية كل سنة من السنوات الثلاث : 1000 ، 2000 ، 3000 عالتوالي
- تبلغ القيمة الدفترية الصافية للأصل في نهاية كل سنة من السنوات الثلاثة كمايلي :

2000 ، 1000 ، صفر عالتوالي

[1000 - 3000]   [2000 - 3000]   [3000 - 3000]





ثانياً: حسب تكلفة الاستبدال:

	البيان	السنة الأولى	الثانية	الثالثة	المجموع
1	قسط الاهتلاك حسب الاستبدال	1100	1200	1300	3600
2	قسط الاهتلاك المتأخر (فروقات الأقساط السابقة)	—	100	200	300
3	العبء السنوي للاستبدال (1+2)	1100	1300	1500	3.900
4	العبء الفعلي التاريخي	1000	1000	1000	3.000
5	مكاسب الحيازة المحققة (3-4)	100	300	500	900
6	مكاسب الحيازة السنوية (تغيرات تكلفة الاستبدال)	300	300	300	900
7	رصيد مكاسب الحيازة غير المحققة	200	200	—	
8	مجمع الاهتلاك (الاستبدال)	1100	2400	3900	—

ملاحظات:

1) قسط الاهتلاك حسب الاستبدال = $\frac{1}{3}$ تكلفة الاستبدال

2) قسط الاهتلاك المتأخر:

بالسنة (1) لا يوجد

بالسنة (2) = 1200 - 1100 = 100

بالسنة (3) = 1300 - 1100 = 200

6) تغيرات القيمة الاستبدالية من عام لآخر:

السنة (1) = 3000 - 3300 = 300

السنة (2) = 3600 - 3300 = 300

السنة (3) = 3900 - 3600 = 300

7) رصيد مكاسب الحيازة غير المحققة:

بالسنة (1) = الرصيد نفسه للعام السابق مضافة إليها المكاسب الناجمة عن تغير سعر الاستبدال مطروحاً منه المكاسب المحققة بالعام نفسه

← بالسنة (1) = 0 + 300 - 100 = 200

بالسنة (2) = 200 + 300 - 300 = 200

بالسنة (3) = 200 + 300 - 500 = صفر

8) مجمع الاهتلاك (الاستبدال): نجمع في البند (3) بين جميع السنوات:

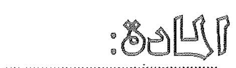
بالسنة (1) = 1100

بالسنة (2) = 1100 + 1300 = 2400

بالسنة (3) = 2400 + 1500 = 3900

ثالثاً: حساب صافي القيمة البيعية (سعر الخروج الجاري):

	البيان	الأولى	الثانية	الثالثة	المجموع
1	القيمة البيعية في 1/1	3000	2300	1450	—
2	القيمة البيعية في 12/31	2300	1450	300	—
3	المبلغ المحمل على الإيرادات (القيمة البيعية) قسط الاهتلاك	700	850	1150	2700
4	المبلغ المحمل على الإيرادات (الاستبدال) السنوي	1100	1300	1500	3900
5	المبلغ المحمل على الإيرادات (تاريخية) السنوي	1000	1000	1000	3000
6	المكاسب المحققة بالاستخدام	100	300	500	900
7	الخسائر المحققة بالاستخدام (تشغيلية)	400	450	350	1200
8	مجموع المكاسب والخسائر المحققة	(300)	(150)	150	(300)
9	مكاسب الحيازة السنوية (من تغير قيمة الأصل)	300	300	300	900
10	رصيد المكاسب والخسائر غير المحققة	—	150	300	—



ملاحظات :

3) المبدأ السنوي حسب القيمة البيعية هي (1 - 2)
الصوف الصيف

7) الخسائر التشغيلية محققة هي (4 - 3)

6) مكاسب حيازة محققة بالاستخدام (4 - 5)

8) مجموع المكاسب والخسائر المحققة (6 - 7)

10) رصيد المكاسب والخسائر غير المحققة = بيانات السطر 10 للعام السابق + سطر 9 - سطر 8
بالعام (1) = مكاسب الحيازة المتبقي العام - خسائر الحيازة المحققة
= 300 - 300 = صفر

بالعام (2) = بيانات السطر 10 للعام السابق + مكاسب الحيازة (بالاستبدال - خسائر محققة
= صفر + 300 - 150 = 150

بالعام (3) = رصيد سابق + مكاسب الحيازة - خسائر ومجموع مكاسب المحققة سطر 8) -
= 150 + 300 - 150 = 300

ملاحظة :
ظهرت في الجدول أقساط الاهتلاك حسب الطريقة الثابتة والهدف
من ذلك بيان المكاسب والخسائر المحققة موزعة حسب سبب تحققها
التشغيل أم الحيازة.
إذاً :
النتائج السابقة تم التوصل إليها دون الأخذ بالاعتبار لتكلفة
الاستبدال.

وهذا ما يظهره الجدول التالي:

البيان	الأولى	الثانية	الثالثة	المجموع
القيمة البيعية في 1/1	3000	2300	1450	—
القيمة البيعية في 12/31	2300	1450	300	—
العبء السنوي حسب قيمة بيعية	700	850	1150	2700
العبء السنوي حسب تكلفة تاريخية	1000	1000	1000	3000
المكاسب والخسائر المحققة	(300)	(150)	150	(300)
المكاسب السنوية (تغيرات قيمة الأصل)	300	300	300	900
رصيد المكاسب والخسائر المحققة	—	150	300	—

رابعاً: مقارنة بين القيم الدفترية للأصل حسب البدائل الثلاثة خلال السنوات الثلاثة:

السنة	البيان	حسب تاريخية	حسب الاستبدال	حسب بيعية
الأولى	قيمة الأصل	3000	3300	
	مجمع الاهتلاك	(1000)	(1100)	
	صافي القيمة الدفترية	2000	2200	2300
الثانية	قيمة الأصل	3000	3600	
	مجمع الاهتلاك	(2000)	(2400)	
	صافي قيمة دفترية	1000	1200	1450
الثالثة	قيمة الأصل	3000	3900	
	مجمع الاهتلاك	(3000)	(3900)	
	صافي قيمة دفترية	000	000	300

ملاحظة: يظهر الأصل ومكاسب الحيازة وخسائرها في نهاية كل عام في الميزانية

الميزانية في نهاية السنة الأولى

تاريخية	استبدالية	بيعية	البيان	تاريخية	استبدالية	بيعية	البيان
3000	3300		الأصل	—	—	—	رأس المال
(1000)	(1100)		م.م الأصل	—	100	(300)	مكاسب/خسائر حيازة محققة
—	—		—	—	200	—	مكاسب حيازة غير محققة
2000	2200	2300	الصافي				

الميزانية في نهاية السنة الثانية

3000	3600		الأصل	...	...	...	رأس المال
(2000)	(2400)		م.م.الأصل	—	300	(150)	مكاسب/ضياع حيازة محققة
1000	1200	1450	الصافي		200	150	مكاسب حيازة غير محققة

الميزانية في نهاية السنة الثالثة

3000	3900	300	الأصل	3000	3000	3000	رأس المال
(3000)	(3900)	—	م.م.الأصل	—	500	150	مكاسب/ضياع حيازة محققة
...	...	300	الصافي				
						300	مكاسب حيازة غير محققة

سادساً: جدول مقارنة للبدائل الثلاثة للمبالغ التي تم تحميلها على حسابات النتائج خلال السنوات الثلاثة:

تاريخية	استبدالية	بيعية	البيان
1000	1100	700	قسط الاهتلاك لسنة (1)
1000	1300	850	قسط الاهتلاك لسنة (2)
1000	1500	1150	قسط الاهتلاك لسنة (3)
3000	3900	2700	المجموع

ملاحظة:

يلاحظ من هذا الجدول أن المبالغ التي تم تحميلها على حسابات النتائج حسب سعر الخروج الجاري، كانت أقل من تكلفة الأصل بـ 300 ل.س

وهي تمثل القيمة البيعية له في نهاية عمره الانتاجي.

مآخذ محاسبة صافي القيمة البيعية كبديل قياس:

1) تهتم محاسبة القيمة البيعية بتقييم الأصول غير النقدية بالقيمة القابلة للتحقق فعلياً (فيما لو تم بيع أصول الشركة وسداد التزاماتها).

2) تفترض البيع، فالافتراض يأتي هنا لمصلحة ذوي المصالح قصيرة الأجل من حملة الأسهم والمستثمرين الآخرين (ولا تهتم بمصالح الفئات الأخرى كالمجتمع والعاملين).

3) تستند إلى افتراض التصفية بدل الاستمرار، والتصفية تركز الاهتمام على المبالغ التي يمكن تحصيلها، في حين أن افتراض استمرار المشروع بموجب تقييم الأصول يتم استبدالها لغرض المحافظة على الطاقة الانتاجية.

• محاسبة القيمة البيعية:
تمثل خروجاً عن فرض الاستمرار لكونه أحد أركان الفكر المحاسبي التقليدي.

مبررات بديل صافي القيمة البيعية:

1) يحقق منفعة مباشرة عند اتخاذ الإدارة القرار بشأن الاستمرار في استخدام الأصل أو بيعه، وكذلك عند اتخاذ المساهمين القرار بخصوص إبقاء استثماراتهم أو التخلي عنها بالبيع.

2) يوفر معلومات تتمتع بخصائص نوعية للمعلومات المحاسبية يرغبها المستخدمون منها الموضوعية والموثوقية والملاءمة والمنفعة والعدالة

3) يشير قدرة الشركة على الاستمرار في سداد الالتزامات ويظهر مقدار [illegible] التي تحققت في الفترة الماضية، وهذا لا يتحقق إلا من خلال إظهار المركز المالي الحقيقي وبيان كمية النقد الكافي الذي يمكن أن يتوافر.

4) يمثل حلاً منطقياً لمشكلة تغير القوة الشرائية لوحدة النقد، فهو يعتبر من موجودات الشركة بوحدات نقدية متساوية القوة الشرائية إنه [illegible] "القيم" وليس عدد وحدات نقدية، وهو يظهر قيمة الأصول الحقيقية

عيوب مدخل صافي القيمة البيعية

1) يصعب تحديد أسعار البيع لكافة أنواع الأصول
2) تتوقف قيمة القسط للاهتلاك للأصل الثابت على قيمته البيعية وبالتالي:
فإن أي خطأ في تحديد هذه القيمة سوف ينتج أخطاء في احتساب هذه الأقساط وبالتالي في صافي الدخل.

3) يصعب تطبيقه على الأصول غير الملموسة وفي مقدمتها الشهرة إذ لا وجود لسوق لهذا النوع من الأصول

4) لم يعالج مسألة الالتزامات طويلة الأجل وبالتالي هل تسجل الالتزامات حسب قيمتها التعاقدية أم يعاد تقويمها حسب تكلفة إعادة التمويل من جديد؟

5) يمثل افتراض التصفية الذي يأخذ به هذا البديل خروجاً على الفروض المألوفة في الفكر المحاسبي وهو يهدم فرض الاستمرار.

ويوجد انتقادات أيضاً:

6) يتم تحديد أسعار الخروج غالباً على أساس التقدير الشخصي وعليه فإن نتائج القياس ستكون غير موضوعية

7) إمكانية تطبيق هذا البديل صعبة في ظل اقتصاديات غير مستقرة تتقلب فيها الأسعار هبوطاً أو صعوداً بشكل كبير نسبياً لأن الأسعار تتأثر بشكل كبير ومباشر بالظروف الاقتصادية وغيرها.

8) لم يحدد البديل ما إذا كانت التكاليف التي يجب تحميلها على الإيرادات هي تكاليف فعلية أم تكاليف محسوبة على أساس أسعار الدخول الجارية.
في الوقت الذي تظهر فيه الإيرادات حسب أسعار الخروج الجارية، وإذا أمكن ذلك فإن ممارستها على أرض الواقع أمر صعب التطبيق.

9) يأتي هذا البديل لمصلحة فئة المستثمرين وليس لمصلحة كافة المستخدمين.
لذلك يمثل بديلاً متحيزاً وغير موضوعي

انتهت المحاضرة العاشرة

Fourth

السلام عليكم...

اليوم سنتحدث عن...

القيمة السوقية العادلة
(FAIR-MARKET VALUE)
- أحد بدائل القيمة الجارية -

مفهوم القيمة السوقية العادلة.

- هي امتداد لمفهوم القيمة السوقية لكنها خرجت عن هذا المفهوم وأصبحت مفهوماً مستقلاً بذاته.
- القيمة السوقية تحدد في سوق نشطة مقابل بيع أصل أو التزام

* السوق النشطة:

هي سوق مماثلة للسوق الرأسمالية الكفء التي وصفتها نظرية السوق الرأسمالية.

* خصائص السوق الكفء:

1) المعلومات متاحة لكافة المستخدمين بكلفة زهيدة وبشكل واسع.
2) أسعار الأوراق المالية تعكس كل المعلومات الوثيقة الصلة والقابلة للتحقق منها.

ملاحظة:
نشاطات السوق (اتساعها وانحدارها) يرتبط مباشرة بمدى اتساع وعمق السوق وحسن تنظيمه.

- السوق الكفء:

هي سوق مثالية وحالة نادرة لا يمكن تعميمها

- يرى البعض أن السوق الكفء:

هو سوق تتحدد فيه القيم بشكل عادل استناداً إلى قوى السوق (العرض والطلب) وتكون بذلك قريبة من القيم الاقتصادية (الرأسمالية).

- القيمة السوقية للأصل:

هي القيمة المحددة على أساس أسعار التبادل في السوق وهي تتأثر بالقيمة الاقتصادية.

- في السوق الكفء تكون القيمتين السوقية والاقتصادية عملياً متقاربتين لأن:

كل المعلومات متاحة وليس هناك من يتحكم بالسوق.

- إذا كان هناك فارق بين القيمتين يقوم المستخدم بإجراء مفاضلة بينها للوقوف على حجم المخاطر المتوقعة من الاستثمار.

- مفاهيم السوق الرأسمالية يمكن أن تتطابق مع مفاهيم القيمة العادلة للأصول غير المنتجة للسلع والخدمات، خاصة الأدوات المالية.

- يمكن تحديد القيمة السوقية للأدوات المالية بمقارنة المخاطر المتوقعة لأصل له قيمة سوقية مع مخاطر أصل لا وجود لسوق له.

- إذا كان هناك مجموعة من الأسعار السوقية لأصول ذات مخاطر مختلفة الأنواع، فإنه يمكن استخدام هذه الأسعار لأصول أخرى لها مخاطر مكافئة.

- عندما لا يتوافر قيمة سوقية لأصل ما فإنه يمكن تحديد القيمة العادلة له عن طريق رسملة التدفقات المتوقع أن يحققها

- مصطلح العدالة Fairness :

هو مصطلح ضبابي برغماتي .

- استخدم هذا المصطلح في مجال العرض والإفصاح لطمأنة المستخدمين أن القوائم المالية المنشورة أعدت ودققت بعناية وجهد كبيرين .
وأن المعلومات التي تحملها تصور الحقائق دون أخطاء أو تزييف أو إهمال ، والحذ أن القيم ملائمة لهم جميعاً وتحقق مصالحهم وفي هذا عدالة .

- تم استخدم في مجال القياس المحاسبي دون تحديد دقيق لمضمونه .
- متى تعني العدالة :
عدم التضليل ، ملاءمة المعلومات للمستخدمين ، الانسجام مع الحقائق ... فهي مفهوم غامض .

- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) استخدام مفهوم العدالة في العرض ، كضابط ومعيار للتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (الإفصاح ، الثبات ، قابلية المقارنة)
ومراجع الحسابات ملزم كذلك باستخدام مصطلح العدالة عند إعداد تقريره .

- آخرون يرون في العدالة سلوكاً أخلاقياً بحتاً :
أن المعلومات غير متحيزة وقد استخدمت بإخلاص .

- غموض مفهوم العدالة في مجال العرض يتضح من خلال وجود تعريفين للعدالة : ← أمريكي .
← أوروبي .

• أمريكي:

يطلق عليه مذهب العدالة يرمز أن ميزها الحياد عند عرض المعلومات المتمثل في جملة ممارسات كاعتماد المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والنزاهة.

• أوروبي: "انكليزي تحديداً"

يطلق عليه "مذهب الصحة والعدالة"، أي أن القوائم المالية "صحيحة وعادلة" ثم اتسع استخدام "العدالة" كمصطلح محاسبي فشاع مصطلح "القيمة السوقية العادلة" ثم "القيمة العادلة"

نتيجة:

• يتضح أن القيمة السوقية تختلف عن القيمة العادلة.

← هذا الاختلاف يعود إلى جملة من الأسباب في مقدمتها:

المنهج:

المستخدم في حل مشكلات القياس المحاسبي والذي يسهم في انتاج مفاهيم ومصطلحات تشكل بدورها جزءاً من الإطار الفكري للممارسة المحاسبية.

• ينطلق مؤيدو القيمة العادلة من منظور عملي براغماتي لحل مشكلات القياس فالمهم عندهم أن الحل مقبول عملياً في الوقت الحالي وليس مهماً أن يكون مقبولاً في المستقبل.

• المعالجات الآنية قد لا تصح في المستقبل مما سيوجب تعديلها وتغييرها

← وهذا ما يفسر التغيرات في المعايير المحاسبية المحلية والدولية ومنها التعريف الذي قدمه مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ولجنة معايير المحاسبة الدولية الذي خرج عن المفهوم الذي قدمه مؤسسو القيمة السوقية (البيعية)

• فالقيمة العادلة هي المبلغ الذي تقبله أطراف ذات معرفة ولديها الرغبة في مبادلة أصل أو تسوية التزام، في عمليات لا تشمل أطراف ذات علاقة.

• القيمة العادلة تتحدث عن مبلغ تقبله أطراف ذات معرفة في تحدد بإرادة أطراف ذات علاقة هي الجهة البائعة والجهة الراغبة في الشراء على ألا توجد علاقة بين الطرفين.

• هذا الفهم للقيمة العادلة له منطلقات الفكرية التي استند إليها أهمها:

1) تجاوز مشكلة عدم توافر سوق نظامي لبعض الأصول، وعدم وجود سوق للأصول المستعملة أو لبعض أنواع الأصول.

2) إيجاد حل عملي لمشكلة القيمة السوقية، تقبل به الممارسة العملية بكل فئاتها.

3) التخلص من بعض صعوبات تحديد القيمة السوقية لبعض الأصول حيث يمكن الخروج عن القيم السوقية إذا تعذر معرفتها، لتستخدم بدلاً منها قيم توافقية افتراضية، تقديرية.

وفي حال عدم توافر هذه القيم التوافقية يمكن العودة إلى القيم الدفترية لتعد قيماً عادلة.

ملاحظة:

• استخدام القيمة العادلة يعني وجود أكثر من بديل لتحديد قيم عناصر المركز المالي، الأمر الذي تفقد المعلومات المحاسبية موضوعيتها.

خصائص القيمة العادلة

1) الموضوعية:

• تعني الابتعاد عن التحيز والأحكام الشخصية والمسبقة وعن التقديرات الجزافية.

• أنصار التكلفة التاريخية وجدوا الموضوعية في المستندات كونها الدليل الموضوعي المؤيد لحدوث العمليات.

هذا الادعاء غير صحيح لأن السبب في التمسك بالقيم الدفترية ليس الحرص على الموضوعية، بل تقديم الدليل على أن الإدارة لم تعدل وتغير القيم في الدفاتر، كي لا تتهم بالتلاعب

• أنصار القيمة الجارية يرون الموضوعية في القيم المستندة إلى أسعار البيع والسوق بطبيعته ظرف محايد.

القيمة البيعية للأصل تتحدد استناداً إلى:

1) أسعار السوق.
2) الخبرة الهندسية التي تعتمد أسس علمية هندسية لتحديد قيمة بيع الأصل
3) مؤشرات أسعار تقوم بإعدادها جهات حكومية معنية
(كما هو الحال في الولايات المتحدة)
4) كاتالوكات "تعد من قبل الشركات المنتجة أو المسوقة" تبين أسعار منتجاتها، وهذه الأسعار حتماً محايدة.

• فالقيم السوقية هي:
قيم موضوعية بعيدة عن التقديرات وهي تصور حقائق موضوعية معاصرة

هذا الادعاء:
الذي يقدمه مؤيدو القيمة السوقية العادلة لا يزال بحاجة إلى أدلة مقنعة تؤكد موضوعيتها.

• اللاموضوعية:

في القيمة السوقية العادلة تكمن في أنها تراعي مصالح أصحاب رأس المال قبل أن تخدم مصالح الفئات الأخرى، وخاصة المجتمع.
وبالتالي فهي ليست عادلة كما يدعي أنصارها.

2) الاستمرارية:

ارتبط مفهوم الاستمرار عند أنصار التكلفة التاريخية بفرض الشخصية المعنوية (المشروع يبقى مستمراً حتى إذا تغير مالكوه أو دائنوه وغيرهم ولكون المشروع مستمراً فإنه لا ضرورة لتقييم أصوله بسعر البيع)
إذاً:
إنها ركن هام من أركان الفكر المحاسبي التقليدي.

أنصار القيمة السوقية العادلة:

يدعون بدورهم أن أسعار البيع السوقية تحقق الاستمرارية للمشروع
لأنها تحدد مقدار النقد الذي يمكن أن يتواجد في المشروع ثم اختيار البديل المناسب في ضوء المقدرة المالية من جهة واحتياجاته إلى القيام بالعمليات التشغيلية.

من مزايا القيمة السوقية العادلة أنها:

1) تزود المستخدمين بمعلومات أكثر واقعية ومصداقية وحداثة وفائدة.

2) ترعى تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد كون القيم محسوبة على أساس الأسعار الجارية.

3) تحدد ثروات المالكين بوحدات نقدية لها القوة الشرائية ذاتها وقت إعداد القوائم.

4) تحافظ على ثروات المالكين وتضمن استمرار استثماراتهم في المشروع

5) تمكن من معرفة التغيرات الحقيقية في حقوق الملكية عبر المفاضلة بين حقوق الملكية ببداية ونهاية الفترة المحاسبية على أساس الأسعار الجارية (معرفة قيمة النقد المكافئ)

وعليه:

فإنها تمكن من اتخاذ قرارات مناسبة بخصوص الإبقاء على الاستثمارات أو تحويل هذه الاستثمارات إلى مشروع آخر
أو بخصوص تعديل السياسات والنشاطات الحالية بهدف زيادة كفاءة عمليات المشروع وضمان استمراريته.

• إن اعتماد أسعار البيع لتقييم الأصول الإنتاجية يمكن أن يسهم في المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمشروع وبالتالي قد يؤدي إلى خروجه من السوق.

• في ظل التقدم العلمي والتقني تظهر أصول إنتاجية أكثر مثالية فينخفض الطلب على الأصول الإنتاجية المستعملة، ويهبط سعرها في السوق.

• هذا الهبوط يؤدي إلى زيادة قسط الاهتلاك (وهو الفرق بين القيمة البيعية في بداية الفترة والقيمة البيعية في نهايتها)
وبالتالي:
يسهم في التخلص من الأصول الموجودة في الحزمة في وقت أقصر



لكن:

مكاسب الحيازة التي سوف تحقق خلال حيازة الأصول الإنتاجية ستكون أقل قيمة من المبلغ اللازم للاستبدال في ظل ارتفاع الأسعار وهبوط القوة الشرائية

ثم إنه يمكن في حال هبوط القوة الشرائية أن تكون القيمة البيعية في نهاية العام أكبر منها في بداية العام.
وهذا يعني أنه لن يكون هناك استهلاك للأصل....

كل ذلك:
يبيّن أن استخدام القيمة السوقية العادلة يمكن أن يؤدي إلى نهاية المشروع وليس استمراره.

③ الملاءمة:

إن أسعار البيع في السوق تحقق مبدأ الملاءمة للمستخدمين كافة في توفر لهم معلومات موضوعية تساعد في اتخاذ القرارات (وهي لا بد متوقعة ومتوافقة مع احتياجات الإدارة والمقرضين والمالكين المستقبليين والمالكين الحاليين وبعض المؤسسات الحكومية والهيئات المالية وغيرها..).

• فالمقرضون يهتمون بالقيم السوقية لأنها تعبر عن المبالغ التي يمكن أن توفرها هذه الأصول لهم في حال عجز الشركة عن السداد.

• الجهات الحكومية وشبه الحكومية يتزايد اهتمامها بالقيم السوقية من خلال مطالبتها بضرورة الإفصاح عن القيم السوقية لبعض عناصر المركز المالي مثل:
الاستثمارات في السندات المالية المدرجة في البورصة، والأصول المرهونة كضمانات للقروض في بريطانيا.

مثلاً:

يتوجب الإفصاح عن فروقات القيم الدفترية والسوقية للممتلكات الشركة

• مفهوم الدخل حسب القيمة السوقية واضح ومبني استناداً إلى قاعدة نظرية صالحة على المدى الطويل.

• لا وجود للتضارب في طرق قياس الدخل بين الشركات.

• لا ضرورة لإجراء أية تعديلات في حال تغير مستويات الأسعار وعليه فإنه لا وجود بالتالي لتوزيعات أرباح اعتباطية وفادحة.

• مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في بيان مفاهيم المحاسبة المالية حدد مفهوم الدخل على أنه:

التغير الحاصل في حقوق الملكية للوحدة المحاسبية خلال الفترة.

وعليه فإن المفهوم يربط بين: رأس المال المستثمر والدخل وبالتالي فإن مصداقية الدخل ترتبط بمصداقية قيمة الأصول في الشركة.

• الدخل المحتسب طبقاً للقيمة السوقية يتكون من جزأين: هام

الأول:

يمثل تفاضل الإيرادات والنفقات المحتسبة طبقاً للقيم الدفترية

الثاني:

يتمثل في التغيرات الحاصلة على قيمة الأصول غير النقدية نتيجة التغيرات في الأسعار، هذا الجزء يمثل الدخل غير المحقق والذي يفترض أنه قابل للتحقق

← غير أن هذه التعديلات لقيم بنود القوائم المالية والتي تواكب تغيرات الأسعار، تلبي برأي STERLING الأهداف الأولية للمحاسبة المتمثلة بالملاءمة أو المنفعة والقدرة على التفسير.



إدعاء ملاءمة المعلومات المعدة استناداً إلى القيم السوقية لاحتياجات المستخدمين كافة إدعاء غير دقيق:

فالفئات التي قدمت كأمثلة لها اهتمامات مالية نقدية مع المشروع خاصة:
المالكون والمقرضون والجهات الحكومية والهيئات الأخرى كهيئة الأوراق المالية، في حين أن فئات أخرى يمكن أن تتجه اهتماماتها نحو مسائل ترتبط بقدرة المشروع على الاستمرار في انتاج السلع والخدمات، ومن هؤلاء:

الموردون:
الذين يهتمون ليس فقط بقدرة المشروع على السداد بل أيضاً بقدرته على شراء المواد والبضائع منهم.

العملاء:
الذين يهتمون بقدرة المشروع على توريد السلع والخدمات لهم.

المجتمع:
المحيط ببيئة عمل المشروع، فهو يهتم بقدرة المشروع على إنتاج السلع والخدمات التي يقدمها لهم.

العاملون:
إن من مصلحتهم استمرار المشروع والمحافظة على قدراته الإنتاجية فاستمراره يعني استمرار مزاولة عملهم.

وإن الاهتمام بالمشروع كمورد للسلع والخدمات يختلف عن الاهتمام بالقدرات المالية النقدية له (رغم أهمية القدرات المالية وضرورة توفرها

لبقاء المشروع كوحدة اقتصادية منتجة للسلع والخدمات).

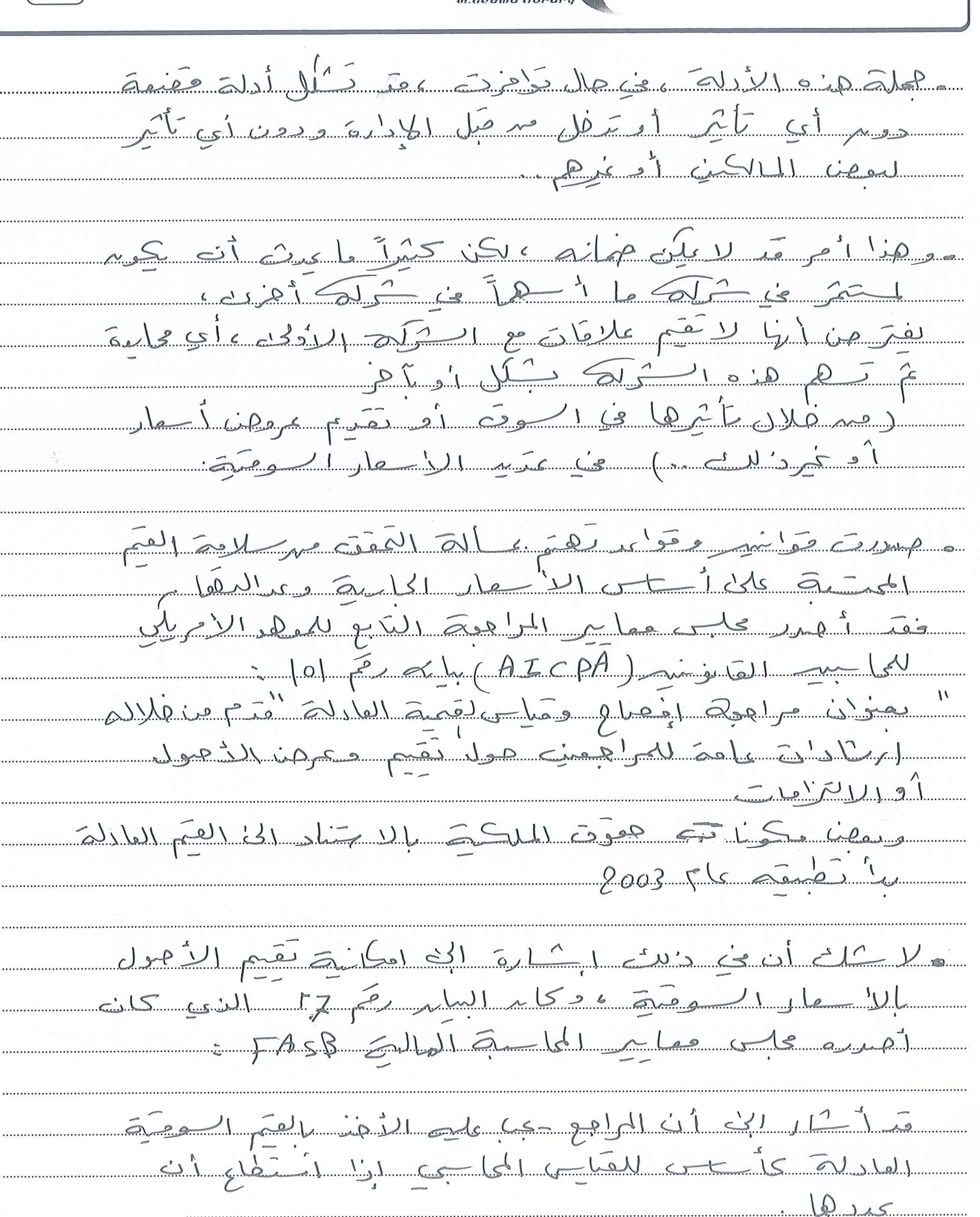
الأول: يمثل البعد الاستراتيجي في قائمة المصالح المرتبطة بالمشروع.
الثاني: يمثل الأداة اللازمة لبلوغ هدف المشروع وتحقيق استراتيجيته وخططه التنفيذية...
وعليه فإنه من غير المنطقي تحويل الأداة أو الوسيلة إلى هدف.

• غير أن سيطرة مؤسسات المال والشركات الكبرى على الهيئات والمؤسسات المهنية بوضع معايير وأسس الممارسة العملية جعل ذلك:
حقيقة قائمة، وحول القياس المحاسبي لمصلحة رأس المال ومن يملكه.

• استنادًا لما سبق: لا يمكن الجزم بأن القيمة السوقية العادلة تحقق مبدأ الملاءمة، وبالتالي لا يمكن الجزم بعدم ملاءمة هذا البديل لكل مشكلات القياس المحاسبي.

4) قابلية التحقق:

تتوافر قابلية التحقق في القيم السوقية من خلال مجموعة من أدلة وقرائن تؤكد موضوعية القيمة العادلة
(يمكن استخدام نشرات البورصات المالية للتحقق من قيمة الاستثمارات في الأسهم والسندات، واستخدام عروض الأسعار للتحقق من قيم عناصر أخرى كالمواد أو الأثاث أو الأصول المنتجة وغيرها... واستخدام أسعار البورصات التجارية في حال وجودها للتحقق من قيمة المخزون، واستخدام الكتالوكات لعناصر أخرى...)



• جملة هذه الأدلة ، في حال توافرت ، فقد تشكل أدلة مقنعة
دون أي تأثير أو تدخل من قبل الإدارة ودون أي تأثير
لبعض المالكين أو غيرهم...

• وهذا أمر قد لا يمكن ضمانه ، لكن كثيراً ما يحدث أن يكون
للمستثمر في شركة ما أسهماً في شركة أخرى ،
لنفترض أنها لا تقيم علاقات مع الشركة الأولى ، أي محايدة
ثم تسهم هذه الشركة بشكل أو بآخر
(من خلال تأثيرها في السوق أو تقديم عروض أسعار
أو غير ذلك..) في تحديد الأسعار السوقية.

• صدرت قوانين وقواعد تهتم بمسألة التحقق من سلامة القيم
المحتسبة على أساس الأسعار الجارية وعدالتها.
فقد أصدر مجلس معايير المراجعة التابع للمعهد الأمريكي
للمحاسبين القانونيين (AICPA) بيانه رقم 101 :
" بعنوان مراجعة إفصاح وقياس القيمة العادلة " قدم من خلاله
إرشادات عامة للمراجعين حول تقييم وعرض الأصول
أو الالتزامات
وبعض مكونات حقوق الملكية بالاستناد إلى القيم العادلة
بدأ تطبيقه عام 2003

• لا شك أن في ذلك إشارة إلى إمكانية تقييم الأصول
بالأسعار السوقية ، وكان البيان رقم 27 الذي كان
أصدره مجلس معايير المحاسبة المالية FASB :

قد أشار إلى أن المراجع يجب عليه الأخذ بالقيم السوقية
العادلة كأساس للقياس المحاسبي إذا استطاع أن
يحددها.

دون أن يلجأ إلى طرق تقدير أخرى كطريقة الرسملة (أو القيم الحالية)، أو المعلومات الأخرى التي تتعلق بالتدفقات النقدية.

- رغم اتساع القيم السوقية العادلة في القياس المحاسبي، فإن غالبية الشركات في الدول التي تتبنى معاييرها القيمة العادلة (كذلك الشركات الأمريكية مثلاً).
لم تلتزم عامة بما جاءت به هذه المعايير، لأن الأمر متروك غالباً للإرادة الشركة.

- والإدارة تكون بطبيعة الحال، مترددة حيال استخدام القيمة العادلة نظراً لصعوبة توافر دليل الإثبات الذي يرفع عنها المسؤولية عند التحقق من القيم السوقية.

- المسألة الأكثر خطورة أنه يمكن في حال عدم توافر أسعار سوقية يتم الاعتماد على أسعار تتحدد بين طرفين اثنين: البائع والشاري.
- فكيف يمكن التحقق من عدالة القيم.

- إن عدم توافر قابلية التحقق في المعلومات المحاسبية للقيمة العادلة يعني عدم موضوعية القياس المستند إليها وعدم موثوقيته وبالتالي عدم قابلية نتائجه للمقارنة.
- وهذا في النهاية يؤدي إلى انخفاض مصداقية المعلومات المحاسبية المستندة إليها.

ملاحظة:
إن القيمة العادلة مطلوب منها ما ذكر في هذه المحاضرة فقط يعني بـ (بالبداية) فقط...

والآن سنتحدث عن:

محاسبة المستوى النسبي للأسعار

إن كلا البديلين أسعار الدخول الجارية (تكلفة الاستبدال) وأسعار الخروج الجارية (القيمة البيعية) يتعاملان مع تغيرات المستوى الخاص للأسعار.

غير أن المستوى العام والخاص للأسعار يمكن أن يؤثرا معاً في تحديد قيم الأصول غير النقدية.

أثر نوعي التغير في القوائم المالية يمكن إظهاره من خلال تكلفة الاستبدال المعدلة وصافي القيمة البيعية المعدلة بالرقم القياسي العام للأسعار

فظهرت:

«محاسبة المستوى النسبي للأسعار»

التغير النسبي للأسعار:

هو مقياس يتم احتسابه لمعرفة التغير الحاصل في المستوى العام والخاص للأسعار في آن معاً.

ويتم احتساب معدل التغير في المستوى النسبي للأسعار بالعلاقة:

$$= \frac{\text{الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار}}{\text{الرقم القياسي للمستوى الخاص للأسعار}}$$

حيث أن سعر السلعة يتحدد بتأثير عاملين مشتركين:

- تغيرات القوة الشرائية (تغيرات الأسعار العام)
- وتغيرات الأسعار الخاصة

• هذان الأثران يحاول "محاسبة المستوى النسبي للأسعار" تحديدهما لتزويد المستخدمين بمعلومات أكثر مصداقية وارتباطاً بالواقع

تطبيق محاسبة المستوى النسبي للأسعار

م) على تكلفة الاستبدال:

• إنها تسهم في تفادي أخطاء القياس والتوقيت الناجمة عن الفجوة الزمنية بين تاريخ وقوع الأحداث الاقتصادية وتاريخ إعداد المعلومات بسبب تغير القوة الشرائية.

• يجري التعديل لكافة العناصر غير النقدية (لها قيم تتغير بتغير الأسعار) التي لا يتم تقويمها بسعر السوق

مثل:

رأس المال، المبيعات، المشتريات، مكاسب الحيازة بأنواعها..

• أما البنود النقدية فإنه يتم احتساب وإثبات أرباح وخسائر القوة الشرائية الناجمة عنها.

• إن النفقات التي تمثل التضحيات المادية تكون قد راعت تغيرات الأسعار بتاريخ التضحية عبر تقييمها بتكلفة الاستبدال، لكنها تتحول في نهاية العام إلى خليط غير متجانس من القيم نتيجة اختلاف القوة الشرائية.

• إن المبيعات التي تتحقق على مدار العام تمثل رصيدها في نهايته مجرد رقم ناجم عن تجميع مبالغ سجلت في تواريخ مختلفة، كان تم التعبير عنها بوحدات نقدية غير متساوية القوة الشرائية، لذلك مجرد تجميعات الأسعار

ومحاسبة الاستبدال لا تأخذ هذا التغير في القوة الشرائية بعين الاعتبار

لذلك جاءت طريقة "تكلفة الاستبدال المعدلة" لتأخذ ذلك في الحسبان التغير الحاصل على مثل هذه البنود عند إعداد المعلومات

وبذلك يتم تجنب أخطاء التوقيت هذا ما يخص بالإيرادات.

مثال:

في 2005/1/1 كان رصيد مخزون البضاعة 2000000 يمثل تكلفة شراء 5000 قطعة بسعر 400 للقطعة، وكان سعر استبدالها آنذاك 400 وسعر بيعها 480 ... وقد ظهرت البيانات التالية خلال العام:

الفترة	البيان	الكمية	سعر البيع	سعر الاستبدال	الرقم القياسي
أول العام	رصيد	5000	480	400	120
الربع (1)	بيع	1000	500	410	125
" (2)	بيع	2000	520	430	135
" (3)	بيع	1000	550	455	130
" (4)	—	—	—	—	140
نهاية العام	رصيد	1000	600	485	145

المطلوب:

معالجة هذه العمليات حسب تكلفة الاستبدال وتكلفة الاستبدال المعدلة.

ملاحظة:

يجب إعداد جدول حساب حيازة المخزون المحققة وغير المحققة كما يلي:

الحل :

أولاً : حسب تكلفة الاستبدال

جدول مكاسب حيازة المخزون المحققة وغير المحققة

الربع	قيمة الاستبدال أول الفترة	مكاسب الحيازة		الاستبدالي	التاريخية	مكاسب حيازة محققة بالبيع	مكاسب حيازة غير محققة آخر الفترة
الأول	2000000 5000 X 400	2050000 5000 X 410	50000	410000 1000 X 410	400000 1000 X 400	10000	40000 50000 - 10000
الثاني	1640000 4000 X 410	1720000 4000 X 430	80000	860000 2000 X 430	800000 2000 X 400	60000	60000 40000 + 80000 - 60000
الثالث	860000 2000 X 430	910000 2000 X 455	50000	455000 1000 X 455	400000 1000 X 400	55000	55000 60000 + 50000 - 55000
الرابع	455000 1000 X 455	485000 1000 X 485	30000	—	—	—	85000 55000 + 30000
المجموع	—	—	210000	1725000	1600000	125000	—

أما قيود اليومية فتظهر بالشكل التالي ..

860000 من ح/ تكلفة المبيعات
860000 الى ح/ مخزن البضاعة
- اخراج 2000 وحدة بسعر 430

60000 من ح/ مكاسب الحيازة
60000 الى ح/ مكاسب الحيازة المحققة
- اثبات المكاسب المحققة من بيع 2000 وحدة
2000 (430 - 400)

50000 من ح/ مخزن البضاعة
50000 إلى ح/ مكاسب الحيازة
- ارتفاع سعر استبدال 2000 وحدة من 430 الى 455

550000 من ح/ النقدية
550000 الى ح/ المبيعات
- بيع 1000 وحدة بسعر 550

455000 من ح/ تكلفة المبيعات
455000 إلى ح/ مخزن البضاعة
- اخراج 1000 وحدة بسعر 455

55000 من ح/ مكاسب الحيازة
55000 الى ح/ مكاسب الحيازة المحققة
- اثبات المكاسب المحققة من بيع 1000 وحدة X (400 - 455)

12/31
30000 من ح/ مخزن البضاعة
30000 الى ح/ مكاسب الحيازة
- ارتفاع سعر استبدال 1000 وحدة من 455 الى 485

ثانياً: قيود اليومية:

1) قيود العمليات:

50000 من ح/ مخزون البضاعة
50000 إلى ح/ مكاسب الحيازة

- ارتفاع سعر استبدال 5000 وحدة من 400 ← 410

500000 من ح/ النقدية
500000 الى ح/ المبيعات
- بيع 1000 وحدة بسعر 500

410000 من ح/ تكلفة المبيعات
410000 إلى ح/ مخزون البضاعة
- اخراج 1000 وحدة بسعر 410

10000 من ح/ مكاسب الحيازة
10000 الى ح/ مكاسب الحيازة المحققة
- اثبات المكاسب المحققة من بيع 1000 وحدة (1000 [410-400])

80000 من ح/ مخزون البضاعة
80000 الى ح/ مكاسب الحيازة
- ارتفاع سعر استبدال 4000 وحدة من 410 ← 430

1040000 من ح/ النقدية
1040000 الى ح/ المبيعات
- بيع 2000 وحدة بسعر 520

2) قيود التعديلات (راجع عمليات التعديل في الصفحات التالية):

416667 من حـ/ تعديلات المستوى العام للأسعار
416667 إلى حـ/ رأس المال
- تعديل رأس المال بالرقم القياسي

220499 من حـ/ تعديلات المستوى العام للأسعار
220499 إلى حـ/ المبيعات
- تعديل المبيعات ...

181804 من حـ/ تكلفة المبيعات
181804 إلى حـ/ تعديلات المستوى العام للأسعار
- تعديل تكلفة المبيعات

12390 من حـ/ تعديلات المستوى العام للأسعار
12390 إلى حـ/ مكاسب الحيازة المحققة
- تعديل مكاسب الحيازة المحققة.

7305 من حـ/ تعديلات المستوى العام للأسعار
7305 إلى حـ/ مكاسب الحيازة غير المحققة
- تعديل مكاسب الحيازة غير المحققة.

220499 من حـ/ خسائر القوة الشرائية
220499 إلى حـ/ تعديلات المستوى العام للأسعار
- إثبات خسائر القوة الشرائية الناجمة عن حيازة النقدية.

3) قائمة الدخل :

المبيعات :

[1000 X 500] مبيعات الربع (1)	500000	
[2000 X 520] مبيعات الربع (2)	1040000	
[1000 X 550] مبيعات الربع (3)	550000	
		2090000

[485 X 4000] تكلفة المبيعات

تكلفة مبيعات الربع (1)	410000	
تكلفة مبيعات الربع (2)	860000	
تكلفة مبيعات الربع (3)	455000	
		(1725000)
مجمل الربح		365000

مكاسب الحيازة

مكاسب الحيازة المحققة	125000	
مكاسب الحيازة غير المحققة	85000	
		210000
صافي الدخل		575000

4) تعديل البيانات:

أ) تعديل المبيعات:

المبيعات	المبلغ	معامل التعديل	المبيعات المعدلة
الربع (1)	500000	145/125	580000
" (2)	1040000	145/135	1117037
" (3)	550000	145/130	613462
المجموع	2090000	—	2310499

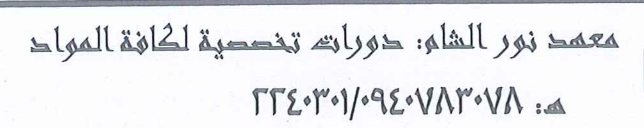
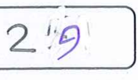
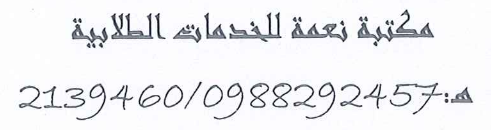
ب) تكلفة المبيعات تعديلها:

تكلفة المبيعات	المبلغ	معامل التعديل	التكلفة المعدلة
الربع (1)	410000	145/125	475600
" (2)	860000	145/135	923704
" (3)	455000	145/130	507500
المجموع	1725000	—	1906804

هـ) تعديل رأس المال البضاعة:

$$= 2000000 \times 145/120$$

$$= 2416667$$


ج) تعديل مكاسب الحيازة المحققة وغير المحققة:

الربع	مكاسب الحيازة	مكاسب محققة	معامل التعديل	مكاسب الحيازة المعدلة	مكاسب محققة معدلة	مكاسب حيازة محققة بالبيع دون تعديل	المعدل
الأول	50000	10000	145/125	58000	11600	40000	46400
الثاني	80000	60000	145/135	85926	64444	60000	67882
الثالث	50000	55000	145/130	55769	61346	55000	62305
الرابع	30000	—	145/145	30000	—	85000	92305
المجموع	210000	125000	—	229695	137390		

د) مكاسب وخسائر البنود النقدية:

الربع	رصيد أول الفترة (1)	رصيد آخر الفترة (2) (3+1)	مقدار التغير (3)	معامل التعديل (4)	قيمة التغير المعدلة (5) (3×4)	م/خ القوة الشرائية (6)
الأول	—	500000	500000	145/125	580000	80000 (5-3)
الثاني	500000	1540000	1040000	145/135	1117037	77037
الثالث	1540000	2090000	550000	145/130	613462	6346
الرابع	2090000	20920000	—	—	—	—
المجموع	—	—	2090000	—	2310499	220499

و) حساب تعديلات المستوى العام للأسعار:

البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
من ح/ المبيعات	220499	إلى ح/ تكلفة المبيعات	181804
من ح/ مكاسب حيازة محققة	12390	إلى ح/ خسائر القوة الشرائية	220499
من ح/ مكاسب حيازة غير محققة	7305	رصيد	254558
من ح/ رأس المال للمنشأة	416667		
	656861		656861

ز) قائمة الدخل المعدلة:

البيان		
المبيعات المعدلة	2310499	
تكلفة المبيعات المعدلة	(1906804)	
مجمل الربح المعدل		403695
مكاسب الحيازة المعدلة:		
المكاسب المحققة المعدلة	137390	
المكاسب غير المحققة	92305	229695
خسائر القوة الشرائية		(220499)
صافي الدخل المعدل		412891



ج) تظهر نتائج العمليات السابقة في المركز المالي كما يلي:

أصول	ابتدائية	م. معدلة	خصوم	ابتدائية	م. معدلة
المخزون 1000 × 485	485000	485000	رأسمال الجماعة	2000000	2416667
			أرباح تشغيلية	365000	403695
			مكاسب حيازة محققة	125000	137390
النقدية (المبيعات)	2090000	2090000	مكاسب حيازة غير محققة	85000	92305
			خسائر القوة الشرائية	—	(220499)
			تعديلات المستوى العام للأسعار	—	(254558)
	2575000	2575000		2575000	2575000

نلاحظ أن:

رصيد مخزون آخر الفترة لا يعدل، حسب تكلفة الاستبدال كونه مقيم بأسعار نهاية العام.

← الآن سنتحدث عن

تطبيق محاسبة المستوى النسبي للأسعار.

ب) على صافي القيمة البيعية:

تهمل محاسبة القيمة البيعية تغيرات المستوى العام للأسعار كما في محاسبة الاستبدال.

لمعرفة تأثير هذه التغيرات في القوائم المالية يتم تعديل القوائم بالرقم القياسي العام للأسعار.

فتمثل البنود غير النقدية التي لم تقوم بسعر الخروج، ويتم احتساب أرباح وخسائر القوة الشرائية للبنود النقدية.

• بالرجوع للمثال السابق وتعديل بياناته على أساس القيمة البيعية المعدلة:

الحل:

1) تعديل المكاسب التشغيلية المحققة خلال الفترة:

الربع	المكاسب التشغيلية المحققة	معامل التعديل	المكاسب المعدلة
الأول	90000 (1000 X 500) - (1000 X 410)	145/125	104400
الثاني	180000 (2000 X 520) - (2000 X 430)	145/135	193333
الثالث	95000 (1000 X 550) - (1000 X 455)	145/130	105962
المجموع	365000	—	403695

و الآن سنقوم بإعداد قائمة الدخل على أساس: القيمة البيعية المعدلة.

2) قائمة الدخل :

الايرادات :	معدلة	معدلة	دون تعديل	دون تعديل
المبيعات	2310499		2090000	
المخزون (1000 X600)	600000	2910499	600000	2690000
التكاليف :				
تكلفة المبيعات	1906804		1725000	
المخزون (1000 X485)	485000	(2391804)	485000	(2210000)
دخل التشغيل		518695 ②		480000 ①
مكاسب الحيازة :				
مكاسب الحيازة المحققة بالبيع	137390			
مكاسب الحيازة غير المحققة	92305	229695	85000	210000
خسائر القوة الشرائية		220499		—
صافي الدخل		527891		690000

ملاحظة :

① يتألف دخل التشغيل من :

365000 مكاسب تشغيلية محققة + 115000 مكاسب تشغيلية غير محققة.

② يتألف دخل التشغيل من :

403695 مكاسب تشغيلية محققة معدلة + 115000 مكاسب تشغيلية غير محققة



ي) آثار البيانات السابقة على المركز المالي:

دون تعديل	معدلة	البيان	دون تعديل	معدلة	البيان
600000	600000	المخزون	2000000	2416667	رأسمال الصناعة
2090000	2090000	النقدية	365000	403695	الأرباح التشغيلية
			125000	137390	مكاسب حيازة محققة
			85000	92305	مكاسب حيازة غير محققة
			115000	115000	مكاسب تشغيلية غير محققة
				(220499)	خسائر القوة الشرائية
				(254558)	تعديلات المستوى العام للأسعار
2690000	2690000		2690000	2690000	

انتهينا من حل الأسئلة ...

والآن ننتقل إلى الجزء النظري ...

صلاحية محاسبة المستوى النسبي للأسعار كبديل قياس

تحاول تجنب أخطاء "وحدة" القياس التي وقعت بها البدائل السابقة التي لم تراعي تغيرات القوة الشرائية:

فالتكلفة التاريخية:

تتجاهل تغيرات الأسعار الخاصة (سواء أسعار الدخول أو الخروج) كما تتجاهل تغيرات المستوى العام للأسعار.

تكلفة الاستبدال:

تراعي تغيرات أسعار الشراء لكنها تتجاهل تغيرات المستوى العام للأسعار

محاسبة صافي القيمة البيعية:

تراعي تغيرات أسعار البيع لكنها تتجاهل تغيرات المستوى العام للأسعار.

نلاحظ أنه:

الطرق الثلاثة تتجاهل المستوى العام للأسعار وبالتالي فإنها تحتوي على الأخطاء الناجمة عن افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد

هذا المحذور تم تجنبه من خلال بدائل ثلاثة هي:

1) محاسبة المستوى العام للأسعار.
2) محاسبة تكلفة الاستبدال.
3) محاسبة صافي القيمة البيعية المعدلة.

والتي سنتحدث عن كل واحدة على حدا...

محاسبة الاستبدال المعدلة ومحاسبة القيمة البيعية المعدلة

• يوفران قياساً محاسبياً يأخذ بالاعتبار الأسعار الخاصة بالقوة الشرائية العامة في آن معاً
وبالتالي:
تجنب عيوب محاسبة الاستبدال ومحاسبة القيمة البيعية.

يتميز هذان البديلان بأنهما:
1) يتلافيا أخطاء وحدة القياس عبر استخدام القوة الشرائية العامة للنقود الأمر الذي يجعل المعلومات المحاسبية ملائمة لاتخاذ القرارات وقابلة للتفسير.

2) لكنهما في الوقت نفسه يختلفان في مسألة توقيت القياس.

فتكلفة الاستبدال المعدلة:

تحتوي على أخطاء التوقيت الناجمة عن استخدام مبدأ التحقق، حيث يتم استبعاد بعض عناصر دخل النشاط التشغيلي المحققة خلال الدورة المحاسبية الحالية، وتأجيل الاعتراف بها لحين تحققها في فترات لاحقة كما أنه يتم احتساب بعض عناصر الدخل التشغيلية المكتسبة في الفترات السابقة والمحققة في الفترة الحالية.

أما محاسبة القيمة البيعية المعدلة:

فإنها لا تأخذ بمبدأ التحقق لذلك فهي تبتعد عن أخطاء التوقيت وهذا يعطيها ميزة إضافية على محاسبة تكلفة الاستبدال المعدلة.
• الانتقادات الموجهة إلى محاسبة الاستبدال الأخرى، ومحاسبة القيمة البيعية تبقى قائمة في هذين البديلين المعدلين

انتهت المحاضرة 11

Fourth

السلام عليكم......

نظراً لأن المحاضرة (11) كانت طويلة نوعاً ما لأن الدكتور "تيسير" عطا محاضرة مكثفة لأنه انتهى من قسمه اليوم لذا سنتحدث الآن عن ما هو مطلوب في قسم الدكتور تيسير والآن قبل ذلك سنتحدث عن:

نماذج أخرى للقيمة الجارية:

هذه النماذج تركز على ضرورة استخدام "مزيج من عدة بدائل" في آن معاً (يعكس البدائل السابقة) لأنه لا يمكن استخدام بديل واحد لتقييم كل الأصول بسبب:

اختلاف طبيعة كل أصل واختلاف استخدامه.

مثلاً:

- الأصول الانتاجية يجب المحافظة عليها وتجديدها، لذلك من الأفضل تقييمها حسب تكلفة الاستبدال
- الأصول المعدة للبيع من الأفضل تقييمها على أساس القيمة البيعية
- أصول يتعذر إيجاد قيم سوقية لها، من الممكن تقييمها بطريقة الرسملة

النموذج الأول

تميز بين:

1) أصول أساسية: تستخدم لتوليد طاقات إنتاجية للمشروع تقيّم حسب سعر الدخول الجاري، وتغيرات القيمة تعتبر جزءاً من حقوق الملكية

2) أصول غير أساسية:
يمكن الاستغناء عنها مثل الاستثمارات تقيم حسب سعر الخروج الجاري والأرباح والخسائر المرتبطة بها تظهر ضمن قائمة الدخل.

أما:
الالتزامات فإنها: تقيم على أساس القيم التعاقدية

عيوب هذا النموذج تأتي من:
1) عدم وجود معايير ثابتة منطقية للتمييز بين نوعي الأصول.
2) ارتباط قرار التمييز بين النوعين برغبات وسياسات الإدارة التي قد تتبدل بتأثير عوامل مختلفة.

النموذج الثاني: القيمة المناسبة للشركة

- تستند القيمة المناسبة إلى:
التكلفة الجارية التي تتحدد بتقييم الأصل بتكاليف الفرصة، أي على أساس الخسارة القصوى التي تتحقق للشركة فيما لو لم يتح للشركة الحصول على الأصل.

← استخدامها يستوجب:
- استخدام وحدة قياس واحدة لأي من المستخدمين.
- فصل مكاسب وخسائر الحيازة عن أرباح التشغيل.
- احتواء التقارير المالية على معلومات تساعد في تقييم السيولة.

← القيمة المناسبة قد تتكون من:
- قيمة التدفق النقدي المخصوم.
- القيمة الصافية القابلة للتحقق إذا كانت أكبر من التدفق المخصوم.

أرباح وخسائر الحيازة تفصل عن الدخل الجاري:

• أرباح إعادة تقييم الأصول الثابتة (والمخزون إذا كان ذلك ممكناً)

تصالح ضمن بنود المركز المالي عبر إعادة تقييم الاحتياطيات الخاصة بذلك (احتياطي إعادة التقدير).

• الأرباح المحققة من تغير قيمة الأصول الثابتة:

تعالج كذلك ضمن عناصر المركز المالي (م ف تغيرات قيمة الموجودات)

• تعديلات تكلفة المبيعات (إذا أمكن تعديلها):

تظهر ضمن قائمة المركز المالي من خلال الاحتياطيات الخاصة (احتياطي تعديل المخزون) سواء كانت زيادة أم نقصاناً

• الأرباح الاستثنائية:

تظهر في قائمة الدخل في بند خاص يميزها عن الدخل الجاري.

• أرباح التشغيل:

غالباً تظهر في قائمة الدخل بشكل بارز باعتبارها "أرباح جارية" للعام الجاري.

ملخص أرباح وخسائر العام الجاري

(تُعرض مباشرة بعد قائمة الدخل)

الأرباح الجارية بعد الضرائب (كما في م/م/خ)	XXX	
بنود استثنائية بعد الضرائب	XXX	
صافي الأرباح بعد الضرائب والبنود الاستثنائية		XXX
احتياطي تعديل المخزون	XX	
احتياطي إعادة التقييم	XX	
م.ع بسبب التغيرات في قيمة الموجودات	XX	
أرباح وخسائر أخرى	XX	
مجموع أرباح/خسائر العام الجاري بعد الضرائب		XXX

النموذج الثالث:

قدمت لجنة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة (SEC) عام 1976. لإظهار أثر التضخم على الأصول الثابتة والمخزون (وليس على كافة الأصول النقدية وغير النقدية).

شكل الاقتراح نموذجاً خاصاً من نماذج القيمة الجارية، طلبت اللجنة في السلسلة المحاسبية رقم /١٩٠/ من الشركات المسجلة في البورصة.

الافصاح عن معلومات تكلفة الاستبدال
لمخزونها وممتلكاتها وتجهيزاتها إذا زاد مجموعها عن ١٠٠ مليون دولار

تكلفة الاستبدال هي المبلغ الأقل الواجب دفعه في الحالات العادية للحصول على أصل مماثل، له الطاقة الانتاجية ذاتها.

• إعداد المعلومات المطلوبة يستوجب من الشركة القيام بما يلي:
- تقدير تكلفة الاستبدال الجاري للمخزون والطاقات الانتاجية
- إعادة نشر معلومات عن تكلفة البضاعة المباعة والخدمات والاستهلاك والاندثار والنفاذ عن الفترتين الماليتين السابقتين محسبة على أساس تكلفة استبدال الطاقة الإنتاجية المماثلة.

النموذج الرابع:

• عرضته لجنة الحسابات الكندية، يقوم على استخدام مزيج من البدائل (تركيبة أو توليفية قيم) هما:
تكلفة الاستبدال وصافي القيمة البيعية لتقييم الأصول.
• يستند هذا المزيج إلى قواعد محددة ثابتة هي:
- الأصول النقدية قصيرة الأجل: تهمل قيمتها الزمنية نظراً لضآلة تأثيرها
- الأصول النقدية طويلة الأجل: تظهر بقيمتها المخصومة (القيمة الحالية)
- الأوراق المالية المتداولة تقيم على أساس أسعار الخروج الجارية
- المخزون بأنواعه يقيم حسب أسعار الدخول الجاري.
- الاستثمارات طويلة الأجل تقيم في الظروف العادية حسب أسعار الدخول الجارية.
- الأصول الثابتة تقيم على أساس تكلفة الاستبدال الجديدة (مطروحاً منها الاستهلاكات المحتسبة أساس القيمة الجديدة والعمر الإنتاجي المقدر للأصل).
- الأصول غير الملموسة تقيم بالقيمة الجارية.

- الالتزامات تظهر على أساس القيمة المخصومة للتدفقات المستقبلية باستثناء الالتزامات قصيرة الأجل (لأن آثار القيمة الزمنية لها ليس لها تأثير كبير).

- تحتاج هذه الطريقة إلى قواعد تقييم محددة تتصف بالموضوعية، ولتحديد هذه القواعد يجب معرفة الحالة التي سيكون عليها الأصل مستقبلاً أي لابد من معرفة القرار الذي سيتم اتخاذه بشأن الأصل:

كأن يكون ببيعه نهائياً أو ببيعه لاستبداله أو لاستخدامه دون استبداله مستقبلاً أو استخدامه ثم استبداله فيما بعد.

- وعليه فإن القرار يستند إلى تكلفة الفرصة المتاحة للشركة بخصوص الأصل.

قواعد تحديد تكلفة الفرصة
(الأسس المستخدمة لاتخاذ القرار المناسب بشأن الأصل)

- استخدام الأصل لحين استبداله: 1) $S < R < C$
- استخدام الأصل لحين استبداله: 2) $R < S < C$
- استخدام الأصل دون استبداله مستقبلاً: 3) $S < C < R$
- بيع الأصل دون استبداله: 4) $C < S < R$
- بيع الأصل واستبداله لإعادة بيعه وليس لاستخدامه: 5) $S > C > R$
- بيع الأصل واستبداله لإعادة بيعه وليس لاستخدامه: 6) $S > R > C$

• تتحدد طريقة تقييم الأصول عملاً بالحالات الستة ، حسب القاعدتين التاليتين:

* تستخدم تكلفة الاستبدال في كافة الحالات التي يتوجب فيها استبدال الأصل كما في 6 + 5 + 2 + 1

* تستخدم القيمة البيعية الصافية (القيمة القابلة للتحقق) في كافة الحالات التي يتوجب فيها استخدام الأصل ثم التخلي عنه نهائياً (كما في القاعدة 3 أو التي يتوجب فيها بيع الأصل دون استبداله (كما في البند 4)

* القاعدة الثالثة : تستخدم طريقة الرسملة لتقييم الأصول النقدية والالتزامات طويلة الأجل

• مبررات الطريقة المستندة إلى مزيج من البدائل :
- أكثر منطقية وواقعية (تعرض المعلومات بأكثر موضوعية)
- سهلة التطبيق

• أيدت هذا النموذج (استخدام مزيج من القوائم) FASB في تعريفها حول أهداف القوائم المالية (إن أهداف التقارير المالية لا يمكن أن تتحقق بالشكل الأفضل إذا استخدمت طريقة تقويم واحدة .
فالمستحسن استخدام عدة طرق لتقييم الأصول والالتزامات)

• إن التفسيرات السابقة لتحديد القيمة الجارية وجود مفهومين للدخل :
" دخل المشروع " أو " الدخل النقدي " و " الدخل المحاسبي " .
الدخل المحاسبي :

• حسب التكلفة التاريخية يمثل الفرق بين الإيرادات المحققة من العمليات الفعلية وبين تكاليفها التاريخية

• ج- تكلفة الاستبدال تتكون من أرباح التشغيل ومن مكاسب وخسائر الحيازة المحققة التي بدورها يمكن توزيعها إلى:
- مكاسب وخسائر حيازة محققة متراكمة خلال السنة.
- مكاسب وخسائر حيازة محققة متراكمة في فترات سابقة.

• أي أن الدخل المحاسبي =
ربح التشغيل + مكاسب محققة متراكمة خلال العام + مكاسب محققة متراكمة في فترات سابقة.

أي: $Pa = X + Y + Z$

• دخل المشروع:
يستند إلى تكلفة الاستبدال، يعترف بالمكاسب المتراكمة خلال الفترة فقط وعليه فإن:

دخل المشروع = ربح التشغيل + مكاسب الحيازة المحققة والمتراكمة خلال الفترة + مكاسب الحيازة غير المحققة المتراكمة خلال الفترة.

أي:

$$Pa = X + Y + W$$

• دخل المشروع يتحدد انطلاقاً من الدخل المحاسبي كما يلي:

دخل المشروع = الدخل المحاسبي - المكاسب المحققة المتراكمة في فترات سابقة + المكاسب غير المحققة المتراكمة خلال الفترة

أي: $Pb = Pa - Z + W$

ملاحظة هامة :

وبهذا الشكل نكون قد انتهينا من قسم الدكتور "بشير المصري"

ونحن قمنا بعرض السلايدات و المطلوب من الكتاب في

المحاضرات .. لذا محاضراتنا شاملة وكافية للدراسة

ولكن الدكتور قد ذكر ما هو المطلوب الدراسة منه :

الفصل الأول : مشكلات التوحيد المحاسبي ← من السلايدات

الفصل الثاني : مشكلات القياس المحاسبي ← من الكتاب

الفصل الثالث : محاسبة عن تغيرات المستوى العام للأسعار ← دكتور "نواف"

الفصل الرابع : محاسبة القيمة الجارية ← كامل الكتاب

عدا معادلة ← سلايدات

وسيكمل معنا الدكتور "نواف" في الفصل الخامس

إن شاء الله وهذا في المحاضرة القادمة

و ننوه إلى أن المحاضرات كافية و وافية ...

انتهى الملحق

pages: 23 المحاضرة: الثانية عشر

Fourth

السلام عليكم...

سنتحدث اليوم مع " الدكتور نواف فخر "

في هذه المحاضرة عن:

الفصل الخامس

المحاسبة عن العمليات الأجنبية والمشاكل الناجمة عن تغيرات أسعار الصرف

تعريف العملية الأجنبية:

هي عملية شراء أو بيع للبضاعة أو الخدمات والحصول على قرض أو تقديم قرض لمنشأة أخرى على أن يتم تسوية هذه العمليات باستخدام عملات أخرى غير العملة المحلية للدولة موطن المنشأة أو الشركة.

ولا يمكن تسجيل العمليات الأجنبية السابقة في السجلات والدفاتر المحاسبية في المنشآت السورية إلا بالليرات السورية

وهذا يتطلب ترجمة العملات الأجنبية إلى ما يعادلها من العملة السورية باستخدام سعر صرف ملائم حتى يمكن الحفاظ على انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية.

والهدف من ترجمة العمليات الأجنبية:

هو التعبير النقدي عن العمليات الأجنبية بواسطة العملة المحلية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية

أنواع العملية الأجنبية :

1) استيراد أو تصدير (شراء أو بيع) بضائع وخدمات يتم تسجيلها وتسويتها باستخدام عملة أجنبية .
2) عمليات الاقتراض والإقراض بعملة أجنبية .
3) التعاقد على شراء أو بيع عملة أجنبية على أن يتم استلام أو تسليم العملة الأجنبية في تاريخ لاحق (عقود الصرف الآجلة) .
4) عمليات تتعلق بتغطية صافي الاستثمارات في شركة تابعة تقع في دولة أجنبية .
5) العمليات الداخلية المتبادلة بين الشركات القابضة والتابعة التي تقع في دولة أجنبية .

- وهناك مشاكل تتعلق بتسجيل العمليات الأجنبية وهي :
1) اختيار سعر الصرف المناسب لتسجيل العملية عند حدوثها
2) كيفية المعالجة المحاسبية لتغير سعر الصرف بين تاريخ حدوث العملية الأجنبية وتاريخ تسويتها أو تاريخ إعداد القوائم المالية في 31/12 من كل عام .
3) المعالجة للعملية الأجنبية والتسوية اللاحقة لها هل تعد بمثابة عملية واحدة أو تعد كل منها عملية مستقلة ؟

• أسعار الصرف وأنواعها :

• سعر الصرف :
تعد ترجمة العمليات الأجنبية من أهم المشاكل المحاسبية التي تواجه المحاسب حتى يتمكن من إعداد التقارير المالية المنشأة على أساس عملة واحدة وذلك لخدمة أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بالإضافة الى توفير البيانات والمعلومات للمستثمرين والدائنين والحكومة والأطراف أخرى ...

• سعر الصرف:

هو سعر التبادل بين عملة وأخرى وهو الكمية أو المقدار عن عملة معينة الذي يجب دفعه للحصول على وحدة واحدة من عملة أخرى.

• إذا كانت أسعار الصرف بين العملة المحلية (عملة التقرير) التي على أساسها تمسك المنشأة حساباتها وتعد تقاريرها والعملة التي تتم بها العمليات الأجنبية (العملة الوظيفية) ثابتة نسبياً

فإن:

عملية الترجمة للعمليات ستكون دقيقة، ولكن نجد أن أسعار الصرف لمعظم العملات تتغير بحرية في الأسواق المالية باستثناء بعض التدخلات الحكومية ←

مما يؤدي إلى تذبذب مستمر في أسعار الصرف وبالتالي:

نشوء مشاكل وصعوبات في تسجيل العمليات الأجنبية وإعداد القوائم المالية..

أنواع سعر الصرف:

(1) من حيث طريقة التعبير عن سعر الصرف، يقسم سعر الصرف إلى:

أ) سعر صرف مباشر:

وهو يعبر عن وحدة واحدة من عملة أجنبية والمقدار المعادل لها من العملة المحلية في تاريخ محدد.

ب) سعر صرف غير مباشر:

وهو يعبر عن وحدة واحدة من العملة المحلية وما يعادلها من العملة الأجنبية.

(2) من حيث أساس تحديد سعر الصرف: نميز بين:

أ) أسعار صرف حرة:

وهي التي تحدد وفقاً لقوى العرض والطلب في السوق المصرفية الحرة

دون قيود ← سعر الصرف الحر يعكس القيمة السوقية لوحدة العملة كسلعة اقتصادية

ب) أسعار صرف رسمية:
وهي الأسعار التي تحددها الحكومة للرقابة على الصرف ولتحقيق الأهداف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية ... (وقد تحدد أكثر من سعر صرف).

← وتقسم أسعار الصرف الرسمية إلى نوعين:
* أسعار صرف تفضيلية.
* أسعار صرف جزائية.

③ من حيث توقيت تسليم العملة أو تبادل العملة: نقسم إلى:
أ) أسعار صرف حاضرة:
هو سعر يتم على أساس التسليم الفوري للعملة أو هو السعر الجاري لحظة تسليم العملة.
ب) سعر صرف مؤجل أو آجل:
هو السعر الذي يتم الاتفاق عليه الآن على أن يتم التبادل بين العملتين في تاريخ محدد في المستقبل.

④ من حيث ارتباط سعر الصرف بالزمن: نميز بين:
أ) سعر صرف تاريخي:
هو السائد بتاريخ حدوث العملية الأجنبية أي في تاريخ حيازة الأصل أو نشأة الالتزام على أساس الدفع بالعملة الأجنبية.

ب) سعر الصرف الجاري:
هو السعر السائد بتاريخ حدوث العملية التجارية الأجنبية أو هو السعر السائد بتاريخ إعداد القوائم المالية.

5) ومن حيث الطرف الذي يتعامل في العملة:

أ) أسعار الشراء:

هي الأسعار التي يستخدمها المصرف في شراء العملات الأجنبية (سعر العرض)

ب) أسعار البيع:

هي الأسعار التي تستخدمها المصرف في بيع العملات الأجنبية للعملاء (سعر الطلب)

ملاحظة:

إذا لم يكن هناك أسعار صرف محددة ومتفق عليها فإنه يجب استخدام سعر الصرف الجاري الحر السائد في الأسواق المالية في تاريخ حدوث العملية الأجنبية.

العوامل المؤثرة في أسعار الصرف:

1- ميزان المدفوعات.
2- الاحتياطي النقدي.
3- التضخم النقدي.
4- معدلات الفائدة.
5- دور البنك المركزي.
6- ارتباط العملة المحلية بالعملات الأجنبية.
7- السياسة الاقتصادية والمالية للدولة.
8- عوامل أخرى (أمنية، سياسية، ...)

أولاً: المعالجة المحاسبية في تاريخ حدوث العملية الأجنبية:

إن أهم العمليات الأجنبية هي عمليات البيع والشراء (الاستيراد والتصدير) والإقراض والاقتراض ... وعقود الصرف الآجلة

* يجب تسجيل العملية على أساس سعر الصرف الجاري بتاريخ حدوث العملية ولا ينجم عن ذلك أي ربح أو خسارة لأن الأمر يقتصر على التعبير النقدي عن العملية بالعملة المحلية.

مثال: نفترض أن إحدى المنشآت السورية اشترت بضاعة من الخارج بـ 20000 دولار وسدد المبلغ فوراً حيث كان سعر الصرف الجاري 50 ل.س للدولار الواحد.

• تسجيل هذه العملية بدفاتر المنشأة السورية كما يلي:

1000000 من ح/ المشتريات
1000000 الى ح/ النقدية
- شراء بضاعة بمبلغ (20000 دولار × 50 ل.س)

• قد يكون الشراء بالأجل على أن يسدد المبلغ في تاريخ لاحق متفق عليه ← القيد بتاريخ الشراء:

1000000 من ح/ المشتريات
1000000 إلى ح/ المورد الأجنبي
- شراء بضاعة بالدين (20000 دولار × 50 ل.س)

ثانياً: المعالجة المحاسبية في تاريخ تسوية العملية:

سوف يتغير سعر الصرف في تاريخ تسوية العملية ← مما يؤدي إلى اختلاف التدفقات النقدية الفعلية عن المبالغ المسجلة في الحسابات وينتج لدينا "أرباح أو خسائر تغير في سعر الصرف"

مع العلم أن تسوية العملية يعني:
تحصيل الأصل أو سداد الالتزام أو ...

- هناك طريقتان للمحاسبة عن تغيرات أسعار الصرف هما:

1) اعتبار العملية الأجنبية من بدايتها حتى نهايتها عملية واحدة.

تعتبر عملية الشراء أو البيع والسداد أو التحصيل ← عملية واحدة متكاملة والمعالجة لها:

م) تترجم العملية الأجنبية عند حدوثها وتسجل على أساس سعر الصرف الجاري في هذا التاريخ

ب) وفي تاريخ تسوية العملية أو تاريخ إعداد القوائم المالية في 12/31 يتم تعديل الحسابات السابقة على أساس سعر الصرف الجاري بتاريخ التسوية أو سعر الاقفال بتاريخ 12/31

مثال) بتاريخ 2005/1/15 اشترت منشأة سورية بضاعة من إحدى المنشآت التجارية الأجنبية بـ 40000 دولار على أن يتم السداد بتاريخ 2005/4/15 وقد تم فعلاً .. وكانت أسعار الصرف الجارية للدولار بالنسبة لليرة السورية كما يلي:

في 2005/1/15 ← 1 دولار = 50 ل.س

في 2005/4/15 ← 1 دولار = 51 ل.س

المطلوب: اثبات العمليات السابقة بدفاتر المنشأة السورية باستخدام طريقة العملية الواحدة (عدم الفصل بين عمليتي الشراء والسداد)

الحل: 2000000 من حـ/ المشتريات 2005/1/15

2000000 الى حـ/ المنشأة الأجنبية

($40000 × 50 ل.س)

- اثبات عملية الشراء الآجلة بالدولار والتعبير عنها على أساس سعر صرف جاري 50 ل.س للدولار الواحد

40000 من ح/ المشتريات 2005/4/15

40000 الى ح/ المنشأة الأجنبية

$40000 \# \times (50 - 51)$

↓ السعر الجديد ↓ السعر القديم

- تعديل الحسابات نتيجة لتغير سعر الصرف -

2040000 من ح/ عملات أجنبية (دولار)

2040000 الى ح/ الصندوق

$40000 \# \times 51$ ل.س

- شراء العملة الأجنبية -

2040000 من ح/ المنشأة الأجنبية

2040000 الى ح/ عملات أجنبية

- التسديد للمنشأة الأجنبية -

مثال 2) :

بتاريخ 2004/11/15 قامت منشأة سورية بتصدير بضاعة الى احدى المنشآت بالدول الاتحاد الأوروبي بمبلغ 50000 يورو وقد تم تحصيل المبلغ بتاريخ 2005/2/25 .

فإذا علمت ما يلي :

1) المنشأة السورية تقفل حساباتها سنوياً في 12/31

2) إن أسعار الصرف الجاري لليورو كانت كما يلي :

- في 2004/11/15 ← 62 ل.س لليورو
- في 2004/12/31 ← 60 ل.س لليورو
- في 2005/2/25 ← 62.5 ل.س لليورو

3) المنشأة تتبع طريقة العملية الواحدة في المحاسبة عن تغيرات أسعار الصرف

المطلوب:

1) اثبات العمليات السابقة في دفاتر المنشأة السورية.

2) اظهار أثر ذلك في الحسابات بتاريخ 31/12/2004

الحل:

2004/11/25

3100000 من ح/ مدينين (منشأة أجنبية)

3100000 إلى ح/ المبيعات

_ اثبات المبيعات الآجلة باليورو على أساس سعر صرف جاري 62 ل.س لليورو الواحد _

(50000 يورو × 62 ل.س)

2004/12/31

100000 من ح/ المبيعات

إلى ح/ المدينين (منشأة أجنبية)

50000 يورو × (62 - 60)

_ تعديل الحسابات المذكورة على أساس سعر الصرف الجاري (سعر الاقفال) _

ح/ المدينين		ح/ المبيعات	
3100000 إلى ح/ المبيعات	100000 من ح/ المبيعات	100000 إلى ح/ المدينين	من ح/ المدينين 3100000
	3000000 رصيد مدين في 12/31	3000000 إلى ح/ المتاجرة	
3100000	3100000	3100000	3100000

2005/12/25 ..... 3125000 من حـ/ عملات أجنبية (تاريخ الاستلام)

إلى مذكورين

3000000 حـ/ المدينين (تاريخ الإقفال)

125000 حـ/ المبيعات (بالفرق)

- استلام العملة الأجنبية على أساس سعر صرف جاري 62.5 ل.س/ لليورو -

حيث:

50000 يورو × 62.5 = 3125000 ل.س

50000 × 60 = 3000000 ل.س

50000 × (62.5 − 60) = 125000 ل.س

3125000 من حـ/ الصندوق

3125000 إلى حـ/ عملات أجنبية

← يتضح من المعالجات السابقة أن قيم المشتريات والمدينين والمبيعات بموجب طريقة العملية الواحدة، تظل مبالغ تقديرية قابلة للتعديل حتى يتم تسوية العملية بالكامل

← لذلك يعاب على هذه الطريقة ما يلي:

1) ضرورة متابعة التغيرات في أسعار الصرف وإجراء التعديلات اللازمة على قيم الأصول والالتزامات، مما يجعل هذه القيم غير نهائية ويجعل الميزانية لا تعبر عن المركز المالي الفعلي للمنشأة.

2) قد تمتد التعديلات إلى فترة مالية تالية مما يتطلب وقت ومجهود ويؤدي إلى عدم الدقة

2) الطريقة الثانية: طريقة العمليتين:

هي الفصل بين الاتفاق أو التعاقد وبين عمليتي السداد أو التحصيل حيث كل منها عملية مستقلة عن الأخرى..

وبموجب هذه الطريقة يتم فتح حساب خاص هو: "ح/ م. خ تغير أسعار الصرف" عند حدوث تغير في سعر الصرف بين تاريخ التعاقد (البيع أو الشراء) وتاريخ التحصيل والسداد أو تاريخ إعداد القوائم المالية في 12/31

وبالتالي:
فإن حسابات المشتريات والمبيعات والمخزون، سلعيا، تكلفة البضاعة المباعة تمثل قيماً نهائية عند إثباتها.. ويتم اقفال الحساب السابق (ح/ م. خ تغير سعر الصرف) في "ح/ أ. خ" عن الفترة التي حدث فيها التغير في أسعار الصرف.

مثال رقم (1):
بتاريخ 1/7/2005 استورد تاجر سوري بضاعة من الخارج بمبلغ 10.000 دولار وقد سدد المبلغ بتاريخ 15/9/2005 فإذا علمت أن أسعار الصرف الفورية للدولار كانت على النحو التالي:

في 1/7/2005 ← 1 دولار = 50.5 ل.س
في 15/9/2005 ← 1 دولار = 51 ل.س

والمطلوب:
تسجيل العمليات السابقة في دفتر التاجر السوري متبعاً طريقة العمليتين...

الحل :

2005/7/1 — 505000 من ح/ المشتريات
505000 الى ح/ دائن أجنبي
(50.5 ل.س × 10000 $)
- اثبات عملية الشراء الآجلة -

2005/9/15 — 5000 من ح/ م.ح تغير سعر الصرف
5000 الى ح/ دائن أجنبي
- اثبات الخسارة الناجمة عن ارتفاع سعر الصرف -
((50.5 - 51) × 10000 $)

510000 من ح/ دائن أجنبي
510000 الى ح/ عملات أجنبية
(51 × 10000)

510000 من ح/ عملات أجنبية
510000 الى ح/ الصندوق
- شراء عملة أجنبية على أساس سعر صرف 51 ل.س للدولار الواحد -

مثال رقم (2) :
بتاريخ 2004/11/1 استورد تاجر أردني بضاعة من احدى المنشآت الأمريكية بمبلغ 100000 دولار
وقد سدد المبلغ بتاريخ 2005/3/1 هذا علمت ما يلي:
1) أن تاريخ اقفال الحسابات في كل عام هو 12/31
2) أن أسعار الصرف المعروفة للدولار بالنسبة للدينار الأردني هي :

في 1/11/2004 ← 0.70 د/ للدولار
في 31/12/2004 ← 0.72 د/ للدولار
في 1/3/2005 ← 0.718 د/ للدولار

والمطلوب:

1) تسجيل قيود اليومية اللازمة لدى التاجر الأردني.

2) إظهار أثر ذلك في الحسابات بتاريخ 31/12/2004.

علماً أنه:

التاجر يتبع طريقة العمليتين في المحاسبة عن تغيرات أسعار الصرف.

الحل:

70000 من ح/ المشتريات 1/11/2004
70000 إلى ح/ الدائنين (منشأة أجنبية)
(100000 $ 0.70 دينار)

- إثبات عملية الشراء -

2000 من ح/ م. خ تغير سعر الصرف
2000 إلى ح/ الدائنين (منشأة أمريكية)

((0.70 - 0.72) X 100000 $)

- إثبات الخسارة الناجمة عن تغير سعر الصرف -

2000 من ح/ م. خ
2000 إلى ح/ م. خ تغير سعر الصرف

- اقفال الخسارة -

• تصوير الحسابات اللازمة في ٣١/١٢/ ٢٠٠٤ :

ح/ المشتريات		ح/ الدائنين	
70000 الى ح/ الدائنين	70000 من ح/ المتاجرة	72000 رصيد دائن 2004/12/31	70000 من ح/ المشتريات
			2000 من ح/ أ.خ تغير في سعر الصرف
70000	70000	72000	72000

القيود :

2005/3/1

200 من ح/ الدائنين (منشأة أمريكية)
200 الى ح/ أ.خ تغير سعر الصرف
$ 100000 × (0.720 - 0.718)
- اثبات المكاسب الناجمة عن تغير سعر الصرف -

2005/3/1

71800 من ح/ الدائنين
71800 الى ح/ عملات أجنبية

- تسديد المنشأة الأمريكية.

2005/3/1

71800 من ح/ عملات أجنبية
71800 الى ح/ الصندوق
- شراء 100000 دولار بسعر صرف 0.718 دينار للدولار -

200 صعر/م.خ تغير سعر الصرف 2005/12/31

200 الـ ح/م.خ

- إقفال مكاسب تغير سعر الصرف في ح/م.خ -

ملاحظة:

تفضل استخدام الطريقة (2) في المحاسبة عن تغيرات أسعار الصرف للأسباب التالية:

1) تلافي عيوب الطريقة (1) تغيرات

2) المكاسب والخسائر الناتجة عن أسعار الصرف بالنسبة للواقع هي نتيجة قرارات الإدارة بتأجيل السداد لفترة محددة ولذلك يجب أن تقفل في ح/م.خ عن الفترة المحاسبية.

← ويجب إدراج قيمة الأصول والخصوم التي تنشأ عن عمليات تنفذ بالعملات الأجنبية بالقيمة المحسوبة على أساس سعر الإقفال على أن تعامل الفروق الناتجة عن ترجمة قيم عناصر الأصول والخصوم على أنها مكاسب أو خسائر تغيرات الأسعار للصرف للعملات الأجنبية.

← المعيار المحاسبي الدولي رقم (21):

يمكن تأجيل الاعتراف بتلك المكاسب أو الخسائر وتوزيعها على عدة فترات محاسبية متصلة وعلى مدى عمر البنود المالية المرتبطة بها وخاصة تلك الناتجة عن البنود طويلة الأجل والمحددة قيمتها بعملات أجنبية

لكن:

يجب عدم تأجيل الاعتراف بخسائر تغير سعر الصرف للأعوام التالية إذا كان متوقع تكرار تلك الخسائر مستقبلاً.

الخلاصة:

1) سعر الصرف الجاري أو الفوري ← بتاريخ حدوث العملية الأجنبية
2) " " " بتاريخ ← تسوية العملية الأجنبية.
3) " " " " " ← اعداد القوائم المالية (سعر الاقفال)

• اذا كانت عملية التسوية تتم في سنة تالية ← يجب اقفال ح/م.ع تغير في سعر الصرف في حساب م.ع في السنة الفترة التي حدث فيها التغير.

• ان تأثير تغير سعر الصرف في حسابات المدينين في حالة البيع الآجل وفي حسابات الدائنين في حالة الشراء الآجل هو مايلي:

م) ارتفاع سعر الصرف للعملة الأجنبية
يؤدي الى خسائر في حالة الشراء الآجل و...
يؤدي الى مكاسب في حالة البيع الآجل..

٢) انخفاض سعر الصرف للعملة الأجنبية:
يؤدي الى مكاسب في حالة الشراء الآجل
ويؤدي الى خسائر في حالة البيع الآجل.

مثال:

نفرض في 2008/9/1 اشترت منشأة سورية بضاعة من دولة أجنبية بـ 50 ألف $ وسدد المبلغ فوراً (نقدي في 2008/9/1)
حيث كان سعر الدولار آنذاك = 46 ل.س

القيد:

2300000 من ح/ المشتريات
2300000 الى ح/ النقدية
(50000 $ × 46 ل.س)
شراء بضاعة نقداً

ملاحظة:

في حال تم الشراء على الحساب يكون القيد:

2300000 من ح/ المشتريات

2300000 الى ح/ المورد الأجنبي

مثال عالطريقة (1):

بفرض في 25/2/2008 اشترت منشأة سورية بضاعة من دولة أجنبية

60 ألف $ والتسديد في 15/6/2008 حيث كان:

سعر الدولار في 25/2/2008 ← 45 ل.س

سعر الدولار في 15/6/2008 ← 46 ل.س

القيد:

2008/5/25

2700000 من ح/ مشتريات

2700000 الى ح/ موردين أجانب

(60000 $ × 45 ل.س)

60000 من ح/ مشتريات الى ح/ موردين أجا

2008/6/15 الى ح/ منشأة أجنبية

(60000 $ × (46 - 45))

2760000 من ح/ عملات أجنبية

2760000 الى ح/ النقدية

شراء قطع أجنبي

(60000 × 46)

(46 ← ل.س، 60000 ← دولار)

276000 من ح/ منشأة أجنبية
إلى ح/ عملات أجنبية 276000
تسديد ثمن المشتريات للمنشأة الأجنبية

مثال (2):

معرض في 10/12/2007 تم تصدير بضاعة لإحدى الدول الأجنبية (الاتحاد الأوروبي) 40000 يورو، وحصّل فعلاً في 25/3/2008 حيث كانت أسعار الصرف:

في 10/12/2007 ← 62
في 31/12/2007 ← 61
في 25/3/2008 ← 63

علماً أن الحسابات السورية تقفل في 31/12. عن طريق اتباع الطريقة (1) من تغيرات أسعار الصرف.

المطلوب:
إثبات العمليات بالدفاتر في 31/12/2007 وفتح الحسابات اللازمة.

الحل:

10/12/2007:
2480000 من ح/ مدينين (منشأة أجنبية)
إلى ح/ مبيعات 2480000
(62×40000)

31/12/2007:
40000 من ح/ مبيعات
إلى ح/ مدينين 40000
$([61 - 62] \times 40000)$

ح/ مدينين		ح/ مبيعات	
2480000	400000	40000	2480000
إلى ح/ مبيعات	من ح/ مبيعات	إلى ح/ مدينين	من ح/ مدينين
	2440000 رصيد مدين	2440000 رصيد دائن	
2480000	2480000	2480000	2480000

في 2008/3/25 :

2520000 من ح/ عملات أجنبية

إلى مذكورين

2440000 ح/ مدينين (بالرصيد)

80000 ح/ مبيعات (بالفرق)

حيث :

$40000 \times 63 = 2520000$ عملات أجنبية.

$40000 \times (63-61) = 80000$ مبيعات

في : 2008/3/25 :

252000 من ح/ النقدية

252000 إلى ح/ عملات أجنبية

ـ استلام العملات الأجنبية ـ

مثال عالطريقة (2):

في 2007/8/1 اشترى تاجر بضاعة من الخارج بـ 25 ألف $
وسدد بـ 2007/12/15 وكانت أسعار الصرف كما يلي:
في 2007/8/1 ← 1$ = 48 ل.س
2007/12/15 ← 1$ = 48.6 ل.س

المطلوب:
تسجيل العمليات والقيود اللازمة.

الحل:
2007/8/1:
1200.000 من ح/ مشتريات
1200.000 الى ح/ مورد أجنبي
(48 x 25000)

2007/12/15:
15000 من ح/ م.ح تغير سعر الصرف
15000 الى ح/ مورد
([48 - 48.6] x 25000)

- اثبات الخسارة الناجمة عن ارتفاع سعر الصرف -

2007/12/31:
15000 من ح/ أ.خ
15000 الى ح/ م.ح تغير سعر الصرف
- اقفال الخسارة السابقة في ح/ أ.خ -

2007 / 12 / 15 :

1215000 من ح/ مورد أجنبي
1215000 إلى ح/ عملات أجنبية
(48.6 × 25000)

- تسديد للمورد الأجنبي -

1215000 من ح/ عملات أجنبية
1215000 إلى ح/ الصندوق

- شراء قطع أجنبي -

مثال :
بتاريخ 15 / 11 / 2006 استورد تاجر سوري من إحدى الدول الرمانية 100 000 $ وسددها للضامنة فيها في 20 / 2 / 2007
وكانت أسعار الصرف الجارية (الفورية) (الحاضرة) كما يلي :
في 15 / 11 / 2006 ← 49 ل.س
31 / 12 / 2006 ← 50 ل.س
20 / 2 / 2007 ← 49.5 ل.س

المطلوب :
تسجيل القيود اللازمة لدى دفاتر التاجر السوري في 31 / 12 / 2006
بطريقة العملية (2) .

الحل :
2006 / 11 / 15 :
4900000 من ح/ مشتريات
4900000 إلى ح/ دائن أجنبي
(49 × 100000)

: 2006/12/31

100000 من ح/ م ف تغير اسعار الصرف

100000 الى ح/ دائن أجنبي

([50 - 49] x100000)

: 2006/12/31

100000 من ح/ م ف

100000 الى ح/ م ف تغير أسعار الصرف

- اقفال الخسارة -

ح/ الدائن الأجنبي		ح/ مشتريات	
4900000 من ح/ مشتريات	5000000 رصيد دائن احتفظ به للميزانية		4900000 الى ح/ دائن أجنبي
100000 من ح/ م ف تغير سعر الصرف		4900000 رصيد مدين الى ح/ المتاجرة	
5000000	5000000	4900000	4900000

القيود :

: 2007/2/20

50000 من ح/ دائن أجنبي

50000 الى ح/ م ف تغير سعر الصرف

[(49.5 - 50) x100000]

4950000 من ح/ عملات أجنبية

4950000 الى ح/ نقدية

[(49.5) x 100000]

4950000 من حـ/ دائن أجنبي

4950000 الى حـ/ عملات أجنبية

ـ التسديد للمورد الأجنبي ـ

(49.5 X $ 100000)

انتهت المحاضرة
الثانية عشر

سنكمل الفصل في المحاضرة القادمة
إن شاء الله ...

Fourth

السلام عليكم ...

سنتحدث اليوم مع " الدكتور نواف فخر "

في هذه المحاضرة عن :

الفصل الخامس

- المحاسبة عن العمليات الأجنبية والمشاكل -
الناجمة عن تغيرات أسعار الصرف

تعريف العملية الأجنبية :

هي عملية شراء أو بيع للبضاعة أو الخدمات والحصول على قرض أو تقديم قرض لمنشأة أخرى على أن يتم تسوية هذه العمليات باستخدام عملات أخرى غير العملة المحلية للدولة موطن المنشأة أو الشركة .

ولا يمكن تسجيل العمليات الأجنبية السابقة في السجلات والدفاتر المحاسبية في المنشآت السورية إلا بالليرات السورية

- وهذا يتطلب ترجمة العملات الأجنبية إلى ما يعادلها من العملة السورية باستخدام سعر صرف ملائم حتى يمكن الحفاظ على انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية .

- والهدف من ترجمة العمليات الأجنبية :

هو التعبير النقدي عن العمليات الأجنبية بواسطة العملة المحلية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية

أنواع العملية الأجنبية :

١) استيراد أو تصدير (شراء أو بيع) بضائع وخدمات يتم تسجيلها وتسويتها باستخدام عملة أجنبية .
٢) عمليات الاقتراض والإقراض بعملة أجنبية .
٣) التعاقد على شراء أو بيع عملة أجنبية على أن يتم استلام أو تسليم العملة الأجنبية في تاريخ لاحق (عقود الصرف الآجلة) .
4) عمليات تتعلق بتغطية صافي الاستثمارات في شركة تابعة تقع في دولة أجنبية .
5) العمليات الداخلية المتبادلة بين الشركات القابضة والتابعة التي تقع في دولة أجنبية .

- هناك مشاكل تتعلق بتسجيل العمليات الأجنبية وهي :
١) اختيار سعر الصرف المناسب لتسجيل العملية عند حدوثها
٢) كيفية المعالجة المحاسبية لتغير سعر الصرف بين تاريخ حدوث العملية الأجنبية وتاريخ تسويتها أو تاريخ إعداد القوائم المالية في ٣١/١٢ من كل عام .
٣) المعالجة للعملية الأجنبية والتسوية اللاحقة لها هل تعد بمثابة عملية واحدة أو تعد كل منها عملية مستقلة ؟

• أسعار الصرف وأنواعها :

• سعر الصرف :
تعد ترجمة العمليات الأجنبية من أهم المشاكل المحاسبية التي تواجه المحاسب حتى يتمكن من إعداد التقارير المالية المنشأة على أساس عملة واحدة وذلك لخدمة أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بالإضافة الى توفير البيانات والمعلومات للمستثمرين والدائنين والحكومة والأطراف أخرى ....

• سعر الصرف :
هو سعر التبادل بين عملة وأخرى وهو الثمن أو المقدار عن عملة معينة الذي يجب دفعه للحصول على وحدة واحدة من عملة أخرى .

• إذا كانت أسعار الصرف بين العملة المحلية (عملة التقرير) التي على أساسها تمسك المنشأة حساباتها وتعد تقاريرها والعملة التي تتم بها العمليات الأجنبية (العملة الوطنية) ثابتة نسبياً
فإن :
عملية الترجمة للعمليات ستكون دقيقة ، ولكن نجد أن أسعار الصرف لمعظم العملات تتغير بحرية في الأسواق المالية باستثناء بعض التدخلات الحكومية
مما يؤدي إلى تذبذب مستمر في أسعار الصرف وبالتالي :
نشوء مشاكل وصعوبات في تسجيل العمليات الأجنبية وإعداد القوائم المالية .

أنواع سعر الصرف :

① من حيث طريقة التعبير عن سعر الصرف : يقسم سعر الصرف إلى :
أ) سعر صرف مباشر :
وهو يعبر عن وحدة واحدة من عملة أجنبية والمقدار المعادل لها من العملة المحلية في تاريخ محدد .

ب) سعر صرف غير مباشر :
وهو يعبر عن وحدة واحدة من العملة المحلية وما يعادلها من العملة الأجنبية .

② من حيث أساس تحديد سعر الصرف : نميز بين :
أ) أسعار صرف حرة :
وهي التي تحدد وفقاً لقوى العرض والطلب في السوق المصرفية الحرة .

دون قيود على سعر الصرف الحر يعكس القيمة السوقية لوضع العملة كسلعة اقتصادية.

ب) أسعار صرف رسمية:
وهي الأسعار التي تحددها الحكومة للرقابة على الصرف ولتحقيق الأهداف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية ... (وقد تحدد أكثر من سعر صرف).

← وتقسم أسعار الصرف الرسمية إلى نوعين:
* أسعار صرف تفضيلية.
* أسعار صرف جزائية.

③ من حيث توقيت تسليم العملة أو تبادل العملات: تقسم إلى:
أ) أسعار صرف حاضرة:
هو سعر يتم على أساس التسليم الفوري للعملة أو هو السعر الجاري لحظة تسليم العملات.
ب) سعر صرف مؤجل أو آجل:
هو السعر الذي يتم الاتفاق عليه الآن على أن يتم التبادل بين العملتين في تاريخ محدد في المستقبل.

④ من حيث ارتباط سعر الصرف بالزمن: نميز بين:
أ) سعر صرف تاريخي:
هو السائد بتاريخ حدوث العملية الأجنبية أي في تاريخ حيازة الأصل أو نشأة الالتزام على أساس الدفع بالعملة الأجنبية.

ب) سعر الصرف الجاري:
هو السعر السائد بتاريخ حدوث العملية التجارية الأجنبية أي هو السعر السائد بتاريخ إعداد القوائم المالية.

(5) ومن حيث الطرف الذي يتعامل في العملية:

أ) أسعار الشراء:

هي الأسعار التي يستخدمها المصرف في شراء العملات الأجنبية (سعر العرض)

ب) أسعار البيع:

هي الأسعار التي تستخدمها المصرف في بيع العملات الأجنبية للعملاء (سعر الطلب)

ملاحظة:

إذا لم يكن هناك أسعار صرف محددة ومتفق عليها ← فإنه يجب استخدام سعر الصرف الجاري أو السائد في الأسواق المالية في تاريخ حدوث العملية الأجنبية.

العوامل المؤثرة في أسعار الصرف:

1- ميزان المدفوعات.
2- الاحتياطي النقدي.
3- التضخم النقدي.
4- معدلات الفائدة.
5- دور البنك المركزي.
6- ارتباط العملة المحلية بالعملات الأجنبية.
7- السياسة الاقتصادية والمالية للدولة.
8- عوامل أخرى (أمنية، سياسية، ...).

أولاً المعالجة المحاسبية في تاريخ حدوث العملية الأجنبية:

إن أهم العمليات الأجنبية هي عمليات البيع والشراء، الاستيراد والتصدير والاقتراض والإقراض ... وعقود الصرف الآجلة

* يجب تسجيل العملية على أساس سعر الصرف الجاري بتاريخ حدوث العملية ولا ينجم عن ذلك أي ربح أو خسارة لأن الأمر يقتصر على التعبير النقدي عن العملية بالعملة المحلية.

مثال: نفترض أن إحدى المنشآت السورية اشترت بضاعة من الخارج بـ 20000 دولار وسدد المبلغ فوراً حيث كان سعر الصرف الجاري 50 ل.س للدولار الواحد.

• تسجيل هذه العملية بدفاتر المنشأة السورية كما يلي:

1000.000 من حـ/ المشتريات
1000.000 إلى حـ/ النقدية
- شراء بضاعة بمبلغ (20000 دولار × 50 ل.س)

• وعندما يكون الشراء بالأجل على أن يسدد المبلغ في تاريخ لاحق متفق عليه ← القيد بتاريخ الشراء:

1000.000 من حـ/ المشتريات
1000.000 إلى حـ/ المورد الأجنبي
- شراء بضاعة بالدين (20000 دولار × 50 ل.س)

ثانياً: المعالجة المحاسبية في تاريخ تسوية العملية:

سوف يتغير سعر الصرف في تاريخ تسوية العملية ← مما يؤدي إلى اختلاف التدفقات النقدية الفعلية عن المبالغ المسجلة في الحسابات وينتج لدينا "أرباح أو خسائر تغير في سعر الصرف"

مع العلم أن تسوية العملية يعني:
تحصيل الأصل أو سداد الالتزام أو ...

← هناك طريقتان للمحاسبة عن تغيرات أسعار الصرف هما:

1) اعتبار العملية الأجنبية من بدايتها حتى نهايتها عملية واحدة.

تعتبر عملية الشراء أو البيع والسداد أو التحصيل ← عملية واحدة متكاملة والمعالجة لها:

2) تترجم العملية الأجنبية عند حدوثها و تسجل على أساس سعر الصرف الجاري في هذا التاريخ

3) وفي تاريخ تسوية العملية أو تاريخ إعداد القوائم المالية في 31/12 يتم تعديل الحسابات السابقة على أساس سعر الصرف الجاري بتاريخ التسوية أو سعر الاقفال بتاريخ 31/12

مثال: بتاريخ 15/1/2005 اشترت منشأة سورية بضاعة من إحدى المنشآت التجارية الأجنبية بـ 40000 دولار على أن يتم السداد بتاريخ 15/4/2005 وقد تم فعلاً ... وكانت أسعار الصرف الجارية للدولار بالنسبة لليرة السورية كالتالي:

في 15/1/2005 ← 1 دولار = 50 ل.س

في 15/4/2005 ← 1 دولار = 51 ل.س

المطلوب: إثبات العمليات السابقة بدفاتر المنشأة السورية باستخدام طريقة العملية الواحدة (عدم الفصل بين عمليتي الشراء والسداد)

الحل:

15/1/2005	من حـ/ المشتريات	2000000	
	إلى حـ/ المنشأة الأجنبية		2000000

($40000 × 50 ل.س)

- إثبات عملية الشراء الآجلة بالدولار والتعبير عنها على أساس سعر صرف جاري 50 ل.س للدولار الواحد

40000 من ح/ المشتريات 2005/4/25

40000 الى ح/ المنشأة الأجنبية

(50 - 51) × $ 40000

السعر الجديد ↓ السعر القديم ↓

- تعديل الحسابات نتيجة لتغير سعر الصرف -

2040000 من ح/ عملات أجنبية (دولار)

2040000 الى ح/ الصندوق

$ 40000 × 51 ل.س

- شراء العملة الأجنبية -

2040000 من ح/ المنشأة الأجنبية

2040000 الى ح/ عملات أجنبية

- السداد للمنشأة الأجنبية -

مثال 2 :

بتاريخ 2004/11/15 قامت منشأة سورية بتصدير بضاعة الى احدى المنشآت بالدول الاتحاد الأوروبي بمبلغ 50000 يورو وقد تم تحصيل المبلغ بتاريخ 2005/2/25 .

فإذا علمت مايلي :

1) المنشأة السورية تقفل حساباتها سنوياً في 12/31

2) إن أسعار الصرف الجاري لليورو كانت كما يلي :

- في 2004/11/15 ← 62 ل.س لليورو
- في 2004/12/31 ← 60 ل.س لليورو
- في 2005/2/25 ← 62.5 ل.س لليورو

3) المنشأة تتبع طريقة العملية الواحدة في المحاسبة عن تغيرات أسعار الصرف .

المطلوب:

1) اثبات العمليات السابقة في دفاتر المنشأة السورية.

2) اظهار أثر ذلك في الحسابات بتاريخ 31/12/2004

الحل:

2004/11/25
3100 000 من ح/ مدينين (منشأة أجنبية)
3100 000 إلى ح/ المبيعات

- اثبات المبيعات الآجلة باليورو على أساس سعر صرف جاري 62 ل.س لليورو الواحد.
(50 000 يورو × 62 ل.س)

2004/12/31
100 000 من ح/ المبيعات
إلى ح/ المدينين (منشأة أجنبية)
50000 يورو × (62 - 60)

- تعديل الحسابات المذكورة على أساس سعر الصرف الجاري (سعر الاقفال).

ح/ المبيعات		ح/ المدينين	
من ح/ المدينين 3100000	إلى ح/ المدينين 100 000	100 000 من ح/ المبيعات	3100 000 إلى ح/ المبيعات
	3000000 إلى ح/ المتاجرة	3000 000 رصيد مدين في 31/12	
3100 000	3100 000	3100 000	3100 000

3125000 من ح/ عملات أجنبية (تاريخ الاستلام) 2005/2/25

إلى مذكورين

3000000 ح/ المدينين (تاريخ الاقفال)

125000 ح/ المبيعات (بالفرق)

- استلام العملة الأجنبية على أساس سعر صرف جاري 62.5 ل.س/ لليورو

حيث:

50000 يورو × 62.5 = 3125000 ل.س

50000 × 60 = 3000000 ل.س

50000 × (62.5 - 60) = 125000 ل.س

3125000 من ح/ الصندوق

3125000 الى ح/ عملات أجنبية

← يتضح من المعالجات السابقة أن قيم المشتريات والدائنين، والمدينين والمبيعات بموجب طريقة العملية الواحدة، تظل مبالغ تقريبية قابلة للتعديل حتى يتم تسوية العملية بالكامل

← لذلك يعاب على هذه الطريقة ما يلي:

1) ضرورة متابعة التغيرات في أسعار الصرف وإجراء التعديلات اللازمة على قيم الأصول والالتزامات، مما يجعل هذه القيم غير نهائية ويجعل الميزانية لا تعبر عن المركز المالي الفعلي للمنشأة.

2) قد تمتد التعديلات إلى فترة مالية تالية مما يتطلب وقت ومجهود ويؤدي إلى عدم الدقة.

2) الطريقة الثانية: طريقة العمليتين:

هي الفصل بين الاتفاق أو التعاقد وبين عمليتي السداد أو التحصيل وتعد كل منها عملية مستقلة عن الأخرى..

وبموجب هذه الطريقة يتم فتح حساب خاص هو: "ح/ م خ تغير أسعار الصرف" عند حدوث تغير في سعر الصرف بين تاريخ التعاقد (البيع أو الشراء) وتاريخ التحصيل والسداد أو تاريخ إعداد القوائم المالية في 31/12

وبالتالي:
فإن حسابات المشتريات والمبيعات والمخزون والسلع والتكلفة والبضاعة المباعة تمثل قيماً نهائية عند إثباتها.. ويتم إقفال الحساب السابق ("ح/م.خ تغير سعر الصرف") في "ح/ م خ" عن الفترة التي حدث فيها التغير في أسعار الصرف.

مثال رقم (1):
بتاريخ 1/7/2005 استورد تاجر سوري بضاعة من الخارج بمبلغ 10.000 دولار وقد سدد المبلغ بتاريخ 15/9/2005 فإذا علمت أن أسعار الصرف الفورية للدولار كانت على النحو التالي:

في 1/7/2005 ← 1 دولار = 50.5 ل.س
في 15/9/2005 ← 1 دولار = 51 ل.س

والمطلوب:
تسجيل العمليات السابقة في دفتر التاجر السوري متبعاً طريقة العمليتين...

الحل:

2005/7/1 — 505000 من ح/ المشتريات
505000 إلى ح/ دائن أجنبي
(ل.س 50.5 × $10000)
- إثبات عملية الشراء الآجلة -

2005/9/15 — 5000 من ح/ خ تغير سعر الصرف
5000 إلى ح/ دائن أجنبي
- إثبات الخسارة الناجمة عن ارتفاع سعر الصرف -
((50.5 - 51) × $10000)

510000 من ح/ دائن أجنبي
510000 إلى ح/ عملات أجنبية
(51 × 10000)

510000 من ح/ عملات أجنبية
510000 إلى ح/ الصندوق
- شراء عملة أجنبية على أساس سعر صرف 51 ل.س للدولار الواحد -

مثال رقم (2):
- بتاريخ 2004/11/1 استورد تاجر أردني بضاعة من إحدى المنشآت الأمريكية بمبلغ 100000 دولار وقد سدد المبلغ بتاريخ 2005/3/1 هذا علمت ما يلي:
1) أن تاريخ إقفال الحسابات في كل عام هو 12/31.
2) أن أسعار الصرف الفورية للدولار بالنسبة للدينار الأردني هي:

في 1/11/2004 ← 0.70 د/ للدولار
في 31/12/2004 ← 0.72 د/ للدولار
في 1/3/2005 ← 0.718 د/ للدولار

والمطلوب:

1) تسجيل قيود اليومية اللازمة لدى التاجر الأردني.
2) إظهار أثر ذلك في الحسابات بتاريخ 31/12/2004

علماً أنه:
التاجر يتبع طريقة العمليتين في المحاسبة عن تغيرات أسعار الصرف.

الحل:

70000 من حـ/ المشتريات — 1/11/2004
70000 الى حـ/ الدائنين (منشأة أجنبية)
(100000 $ × 0.70 دينار)

- إثبات عملية الشراء

2000 من حـ/ م.ع تغير سعر الصرف
2000 إلى حـ/ الدائنين (منشأة أمريكية)

((0.70 - 0.72) × 100000 $)
- إثبات الخسارة الناتجة عن تغير سعر الصرف

2000 من حـ/ أ.م.ع
2000 الى حـ/ م.ع تغير سعر الصرف
- اقفال الخسارة -

• تصوير الحسابات اللازمة في ٣١/١٢/٢٠٠٤ :

ح/ الدائنين		ح/ المشتريات	
70000 من ح/ المشتريات	72000 رصيد دائن 2004/12/31	70000 من ح/ المتاجرة	70000 إلى ح/ الدائنين
2000 من ح/ م.خ تغير في سعر الصرف			
72000	72000	70000	70000

القيود :

2005/3/1
200 من ح/ الدائنين (منشأة أمريكية)
200 إلى ح/ م.خ تغير سعر الصرف
(0.720 - 0.718) x $ 100000
- إثبات المكاسب الناتجة عن تغير سعر الصرف -

2005/3/1
71800 من ح/ الدائنين
71800 إلى ح/ عملات أجنبية
- تسديد المنشأة الأمريكية -

2005/3/1
71800 من ح/ عملات أجنبية
71800 إلى ح/ الصندوق
- شراء 100000 دولار بسعر صرف 0.718 دينار للدولار -

200 من ح/م.خ تغير سعر الصرف   31/12/2005

200 الى م/م.خ

- إقفال مكاسب تغير سعر الصرف في م/م.خ.

ملاحظة :

تفضل استخدام الطريقة (2) في المحاسبة عن تغيرات أسعار الصرف للأسباب التالية :

1) تلافي عيوب الطريقة (1) تغيرات

2) المكاسب والخسائر الناجمة عن أسعار الصرف بالنسبة للواقع هي نتيجة قرارات الادارة بتأجيل السداد لفترة محددة ولذلك يجب أن تقفل في م/م.خ عن الفترة المحاسبية.

⟵ ويجب ادراج قيمة الأصول والخصوم التي تنشأ عن عمليات تنفذ بالعملات الأجنبية بالقيمة المحسوبة على أساس سعر الإقفال على أن تعامل الفروق الناتجة عن ترجمة قيم عناصر الأصول والخصوم على أنها مكاسب أو خسائر تغيرات الأسعار للصرف للعملات الأجنبية.

⟵ المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) :

يمكن تأجيل الاعتراف بتلك المكاسب أو الخسائر وتوزيعها على عدة فترات محاسبية مقبلة وذلك مدى عمر البنود المالية المرتبطة بها وخاصة تلك الناتجة عن البنود طويلة الأجل والمحددة قيمتها بعملات أجنبية

لكن :

يجب عدم تأجيل الاعتراف بخسائر تغير سعر الصرف للأعوام التالية إذا كان من المتوقع تكرار تلك الخسائر مستقبلاً.

الخلاصة:

1) سعر الصرف الجاري أو الفوري ← بتاريخ حدوث العملية الأجنبية
2) " " " بتاريخ ← تسوية العملية الأجنبية.
3) " " " " ← اعداد القوائم المالية (سعر الاقفال)

• اذا كانت عملية التسوية تتم في سنة تالية ← يجب اعقفال م/م ع
تغير من سعر الصرف في حساب م.ع بـ الفترة التي حدث فيها التغير.

• إن تأثير تغير سعر الصرف في حسابات المدينين في حالة البيع الآجل وفي حسابات الدائنين في حالة الشراء الآجل هو مايلي:
أ) ارتفاع سعر الصرف للعملة الأجنبية
يؤدي الى خسائر في حالة الشراء الآجل و...
يؤدي الى مكاسب في حالة البيع الآجل.

ب) انخفاض سعر الصرف للعملة الأجنبية:
يؤدي الى مكاسب في حالة الشراء الآجل
ويؤدي الى خسائر في حالة البيع الآجل

مثال:
بفرض في 2008/9/1 اشترت منشأة سورية بضاعة من دولة اجنبية
بـ 50 الف $ وسدد المبلغ فوراً (يعني في 2008/9/1)
حيث كان سعر الدولار آنذاك = 46 ل.س
القيد:
2300000 من ح/ المشتريات
2300000 الى ح/ النقدية
(50000 $ × 46 ل.س)
شراء بضاعة نقداً

ملاحظة:

في حال تم الشراء على الحساب يكون القيد:

2300000 من ح/ المشتريات

2300000 الى ح/ المورد الأجنبي

مثال عالطريقة (1):

بجزء في 25/2/2008 اشترت منشأة سورية بضاعة من دولة أجنبية 60 ألف $ والتسديد في 15/6/2008 حيث كان:

سعر الدولار في 25/2/2008 ← 45 ل.س

سعر الدولار في 15/6/2008 ← 46 ل.س

القيد:

2008/5/25

2700000 من ح/ مشتريات

2700000 الى ح/ موردين أجانب

(60000×45 ل.س)

60000 من ح/ مشتريات الى ح/ موردين أج

2008/6/15 الى ح/ منشأة أجنبية

$(45 - 46) \times 60000$ $

2760000 من ح/ عملات أجنبية

2760000 الى ح/ النقدية

شراء قطع أجنبي

(46×60000)

ل.س ← 46، دولار ← 60000

276000 ح مدين / منشأة أجنبي

الى ح / عملات أجنبية 276000

تسديد ثمن المشتريات للمنشأة الأجنبية

مثال (2) :

نفرض في 10 / 12 / 2007 تم تصدير بضاعة لإحدى الدول الأجنبية (الاتحاد الأوروبي) 40000 يورو، حصّل فعلاً في 25 / 3 / 2008 حيث كانت أسعار الصرف :

في 10 / 12 / 2007 ← 62

في 31 / 12 / 2007 ← 61

في 25 / 3 / 2008 ← 63

علماً أن الحسابات السورية تقفل في 31 / 12 . عن طريق اتباع الطريقة (1) عن تغيرات أسعار الصرف .

المطلوب :

اثبات العمليات بالدفاتر في 31 / 12 / 2007 وفتح الحسابات اللازمة .

الحل :

10 / 12 / 2007 :

2480000 ح مدين / مدينين (منشأة أجنبية)

الى ح / مبيعات 2480 000

(62 × 40000)

31 / 12 / 2007 :

40000 ح مدين / مبيعات

الى ح / مدينين 40000

([61 - 62] × 40000)

ح/ مبيعات (مدين)		ح/ مبيعات (دائن)	
40000	إلى ح/ مدينين	2480000	من ح/ مدينين
2440000	رصيد دائن		
2480000		2480000	

ح/ مدينين (مدين)		ح/ مدينين (دائن)	
2480000	إلى ح/ مبيعات	40000	من ح/ مبيعات
		2440000	رصيد مدين
2480000		2480000	

في 2008/3/25:

2520000 من ح/ عملات أجنبية

إلى مذكورين

2440000 ح/ مدينين (بالرصيد)

80000 ح/ مبيعات (بالفرق)

حيث:

$40000 \times 63 = 2520000$ عملات أجنبية

$40000 \times (63-61) = 80000$ مبيعات

في: 2008/3/25:

252000 من ح/ النقدية

252000 إلى ح/ عملات أجنبية

ـ استلام العملات الأجنبية ـ

مثال عالطريقة (2):

في 2007/8/1 اشترى تاجر بضاعة من الخارج بـ 25 ألف $
وسدد بـ 2007/12/15 وكانت أسعار الصرف كما يلي:
في 2007/8/1 ← 1$ = 48 ل.س
2007/12/15 ← 1$ = 48.6 ل.س

المطلوب:
تسجيل العمليات والقيود اللازمة.

الحل:
2007/8/1:
1200000 من ح/ مشتريات
1200000 الى ح/ مورد أجنبي
(48 × 25000)

2007/12/15:
15000 من ح/ م.ح تغير سعر الصرف
15000 الى ح/ مورد
([48 - 48.6] × 25000)

- اثبات الخسارة الناجمة عن ارتفاع سعر الصرف -

2007/12/31:
15000 من ح/ أ.ح
15000 الى ح/ م.ح تغير سعر الصرف
- اقفال الخسارة السابقة في ح/ أ.خ -

2007/12/15 :

1215000 من ح/ مورد أجنبي
 1215000 الى ح/ عملات أجنبية
(48.6 x 25000)

- تسديد للمورد الأجنبي -

1215000 من ح/ عملات أجنبية
 1215000 الى ح/ الصندوق

- شراء قطع أجنبي -

مثال:
بتاريخ 2006/11/15 استورد تاجر سوري من احدى الدول الرومانية 100 000 $ و سددها للضاعة فيها في 2007/2/20
وكانت اسعار الصرف الجارية (الفورية) (الحاضرة) كما يلي:
في 2006/11/15 ← 49 ل.س
2006/12/31 ← 50 ل.س
2007/2/20 ← 49.5 ل.س

المطلوب:
تسجيل القيود اللازمة لدى دفاتر التاجر السوري في 2007/12/31
بطريقة العملية (2).

الحل: 2006/11/15 :
4900000 من ح/ مشتريات
 4900000 الى ح/ دائن أجنبي
(49 x 100000)

2006/12/31 :

100000 من ح/ م ف تغير أسعار الصرف
100000 الى ح/ دائن أجنبي
([50 - 49] x100000)

2006/12/31 :

100000 من ح/ م ف
100000 الى ح/ م ف تغير أسعار الصرف
- اقفال الخسارة -

ح/ الدائن الأجنبي		ح/ مشتريات	
4900000 من ح/ مشتريات	5000000 رصيد دائن احتفظ به للميزانية	رصيد مدين 4900000 يقفل ح/ المتاجرة	4900000 الى ح/ دائن أجنبي
100000 من ح/ م ف تغير سعر الصرف			
5000000	5000000	4900000	4900000

القيود :

2007/2/20 :

50000 من ح/ دائن أجنبي
50000 الى ح/ م ف تغير سعر الصرف

[(49.5 - 50) x100000]

4950000 من ح/ عملات أجنبية
4950000 الى ح/ نقدية
[(49.5) x 100000]

4950000 من حـ/ دائن أجنبي

4950000 الى حـ/ عملات أجنبية

التسديد للمورد الأجنبي

(49.5 X $ 100000)

انتهت المحاضرة الثانية عشر

سنكمل الفصل في المحاضرة القادمة إن شاء الله....

Fourth

السلام عليكم ....

سنكمل اليوم الحديث عن الفصل الخامس ....

وسنتحدث عن :

عقود الصرف الآجلة :

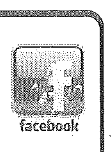
عندما تكون المنشأة المحلية طرفاً في عمليات يتم تسويتها بعملة أجنبية في المستقبل فإنها تتعرض للتغيرات في أسعار الصرف والتي ينتج عنها مكاسب أو خسائر تؤثر في نتيجة عملياتها.

مثال : إذا استوردت منشأة اقتصادية سورية بضاعة من منشأة أجنبية بالدولار على أن يسدد الثمن بعد مرور فترة زمنية معينة ولتكن 3 أشهر فإن المنشأة السورية تكون معرضة لمخاطر تقلب سعر الصرف للدولار خلال الفترة.

فإذا ارتفع سعر الصرف للدولار بالنسبة للعملة المحلية فإن المنشأة السورية ستدفع ليرات أكثر مما كان محسباً بتاريخ الشراء وسيترتب على ذلك خسائر تغير سعر الصرف.

أما إذا انخفض سعر الصرف بتاريخ التسديد فإن المنشأة ستحقق مكاسب تغير سعر الصرف لأنها ستدفع مبلغاً بالليرات السورية أقل من المبلغ الذي كان مكتب وضعه بتاريخ اثبات عملية الشراء.

وفي حالة البيع الآجل (التصدير) بالعملة الأجنبية فإن التاجر أو المنشأة السورية تحقق مكاسب تغير سعر الصرف إذا ارتفع سعر الصرف للعملة الأجنبية بتاريخ التحصيل عن سعر الصرف الذي كان سائداً



في تاريخ البيع ، وبالعكس تحقق خسائر تغير سعر الصرف إذا انخفض سعر الصرف للعملة الأجنبية مقابل العملة المحلية لأن المنشأة ستحصل مبلغاً بالليرات السورية أقل عما كان ممكناً أو محسباً بتاريخ اثبات عملية البيع.

• وبناء على ذلك ورغبة في تجنب خسائر كبيرة محتملة نتيجة للتغيرات أو التقلبات في أسعار الصرف للعملات الأجنبية فإن التاجر المحلي أو المنشأة يدخل أو يتدخل في عقد شراء أو بيع عملة أجنبية في نفس الوقت الذي يتم فيه التعاقد على الشراء أو البيع (الاستيراد أو التصدير) على أن يتم استلام أو تسليم العملة في نفس تاريخ تسوية العملية التجارية.

هذه العقود تسمى عقود صرف آجلة.

• تعريف عقد الصرف الآجل:

هو اتفاق لشراء أو بيع عملة أجنبية على أن يتم الإستلام أو التسليم للعملة الأجنبية في تاريخ لاحق وبسعر صرف محدد مسبقاً يسمى "سعر الصرف الآجل"

• وغالباً ما يختلف سعر الصرف الآجل عن سعر الصرف الحاضر أو الجاري.

• التسويات المحاسبية المرتبطة بعقود الصرف الآجلة:

ينتج عن عقود الصرف الآجلة نوعان من التسويات:

1) أرباح أو خسائر عقود صرف آجلة:

تتحقق الربح أو الخسارة من عقود الصرف الآجلة إذا اختلف سعر الصرف الفوري في تاريخ الاتفاق أو التعاقد عن سعر الصرف الفوري في تاريخ استلام أو تسليم العملة الأجنبية المتفق عليها مع المصرف

أي تاريخ إعداد الميزانية بينما يقع هذا التاريخ خلال الفترة الممتدة من تاريخ التعاقد وحتى تاريخ تسليم العملة الأجنبية.

مثال:
حالة استيراد بضاعة تم التحوط عليها بعقد صرف آجل: (شراء)

في تاريخ 15/11/2007 استورد أحد التجار السوريين بضاعة من الخارج بمبلغ 100.000 دولار على أن يسدد المبلغ بعد 3 أشهر نقداً وتم تسديده فعلاً كما اتفق عليه.

وفي نفس التاريخ 15/11/2007 دخل التاجر السوري في عقد صرف آجل مع أحد المصارف المحلية يقضي بشراء 100.000 دولار على أن يتم استلام المبلغ بتاريخ 15/2/2008 (تاريخ التسديد)

وقد كانت أسعار الصرف للدولار بالنسبة لليرة السورية كما يلي:
- سعر الصرف الفوري (15/11/2007) ← 1$ = 46 ل.س
- سعر الصرف الآجل لمدة 3 أشهر (15/11/2007) ← 1$ = 43 ل.س
- سعر الصرف الفوري بتاريخ 31/12/2007 ← 1$ = 47 ل.س
- سعر الصرف الفوري بتاريخ 15/2/2008 ← 1$ = 48 ل.س

المطلوب:
1) تسجيل العمليات المالية السابقة في دفاتر التاجر السوري
2) تصوير الحسابات اللازمة وإظهار أثرها في قائمة المركز المالي في 31/12/2007.

3) هل حقق التاجر ما أراد في عقد الصرف الآجل؟ فسر ذلك؟
(هل حقق هدفه ....)

الحل:

4600000 من ح/ المشتريات 2007/11/15

4600000 الى ح/ الدائنين (منشأة أجنبية)

- اثبات عملية الشراء 100000 x 46 ل.س -

2007/11/15 من مذكورين:

4600000 ح/ مدينين عملات أجنبية

150000 ح/ علاوة عقود صرف آجل

4750000 الى ح/ التزامات مقابل عملات أجنبية

- اثبات عقد الصرف الآجل لشراء العملة الأجنبية -

حيث:

4600000 هي (100000 x 46 ل.س)

150000 العلاوة ([47.5 - 46] x 100000)

4750000 التزامات (47.5 x 100000)

2007/12/31 100000 من ح/ خ.م تغير سعر الصرف

100000 الى ح/ دائنين (منشأة أجنبية)

- اثبات الخسارة الناجمة عن ارتفاع سعر الصرف للدولار

([46 - 47] x 100000)

100000 من ح/ مدينين عملات أجنبية

100000 الى ح/ ع.م تغير سعر الصرف

([46 - 47] x 100000)

- اثبات المكاسب الناجمة عن ارتفاع سعر الصرف

75000 من ح/ مصروف علاوة عقود صرف آجلة
75000 إلى ح/ علاوة عقود صرف آجلة

(2/14 ÷ 150000)
14 شهر

- إثبات استهلاك العلاوة عن عام 2007

100000 من ح/ م.خ
100000 إلى ح/ م.خ تغير أسعار الصرف

- إقفال خسارة تغير أسعار الصرف.

100000 من ح/ م.خ تغير أسعار الصرف
100000 إلى ح/ م.خ
- إقفال أرباح تغير أسعار الصرف.

75000 من ح/ م.خ 2007/12/31
75000 إلى ح/ مصروف علاوة عقود صرف آجلة

- تحميل عام 2007 بنصيبه من العلاوة

ح/ الرئيسي (منشأة أجنبية)

4600000 ص.ف ح/ مشتريات	
100000 من ح/ م.خ تغير سعر الصرف	4700000 رصيد دائن 12/31
4700000	4700000

ح/ مديني عملات أجنبية

4600000 من ح/ التزامات مقابل عملات أجنبية	
	4700000 رصيد مدين 12/31
100000 من ح/ أ.خ تغير سعر الصرف	
4700000	4700000

الميزانية في 2007/12/31

4700000 مديني عملات أجنبية	4700000 دائني منشأة أجنبية
75000 علاوة عقود الصرف الآجل	4750000 التزامات مقابل عملات أجنبية

القيود :

2008/2/15 :

4800000 من ح/ عملات أجنبية

إلى مذكورين

4700000 ح/ مديني عملات أجنبية

100000 ح/ أ.خ تغير سعر الصرف

حيث :

عملات أجنبية = 100000 x 48 ل.س = 4800000

مديني عملات = 100000 x 47 ل.س = 4700000

أ.خ تغير = 100000 x (48 - 47) = 100000

- استلام المبلغ الأجنبي على أساس سعر صرف 48.

(1) من مذكورين
4700000 د/الدائنين (منشأة أجنبية)
100000 د/م خ تغير سعر الصرف
4800000 الى د/عملات أجنبية

(2) 4750000 من د/التزامات مقابل عملات أجنبية
4750000 الى د/النقدية

($47.5 \times \$ 100000$)

شرح القيد:
(1) : تسديد المصدر مبلغ 100000 واثبات الخسارة الناجمة عن تغير سعر الصرف.
(2) : تسديد قيمة العملة الأجنبية على أساس سعر الصرف الآجل المحدد.

حل الطلب الثالث:
هل حقق الهدف من سعر الصرف الآجل؟
نعم حقق الهدف، لو أن التاجر لم يتقدم لمقد صرف آجل لكانت الخسارة هي:
$200000 = (46 - 48) \times 100000$

لكنه تقدم لعقد صرف آجل بكلفة 150000 علاوة
التاجر حقق مكسبا: $200000 - 150000 = 50000$

بالتالي التاجر حقق هدفه.



عقود الصرف الآجلة لأغراض المضاربة: النظري فقط داخل

• قد تدخل المنشأة أو التاجر في عمليات مضاربة على شراء أو بيع العملات الأجنبية وذلك بالدخول في عقود صرف آجلة ليس بهدف تغطية التزامات أو عمليات أجنبية معينة ولكن بهدف تحقيق مكاسب نتيجة للتقلبات في سعر الصرف للعملة الأجنبية موضع المضاربة.

• مثال:
يمكن أن يدخل أحد التجار السوريين في عقد صرف آجل لشراء مبلغ معين بالدولار وفقاً لسعر صرف مؤجل وليكن 52 ل.س للدولار الواحد إذا كان يتوقع أنه في تاريخ تنفيذ الاتفاقية سيكون سعر الصرف الفوري للدولار أعلى من 52 ل.س

• بالتالي:
سيحقق مكاسب تساوي المبلغ الأجنبي مرجح بالفرق بين سعر الصرف الفوري الأعلى وسعر الصرف الآجل المتفق عليه

• ولكن:
لو تبين أن سعر الصرف الفوري بتاريخ تنفيذ الاتفاقية أقل من سعر الصرف الآجل ستكون هناك خسارة إلا أن التاجر سيضطر للاحتفاظ بالعملة الأجنبية على أمل ارتفاع سعر صرفها لاحقاً وبيعها.

إذاً:
الرغبة في تحقيق ربح هي السبب في إبرام عقود الصرف الآجلة لغرض المضاربة، وأن الربح يحدث نتيجة تقلبات أسعار الصرف للعملات الأجنبية بالنسبة للعملة الوطنية، والأثر الفعلي لعقد الصرف الآجل المذكور ستكون ربحاً أو خسارة

- ويتم المعالجة المحاسبية لعقود الصرف الآجلة لغرض المضاربة على النحو التالي:

1) يتم تجاهل العلاقة أو الخصم كلياً من اثبات الالتزامات المترتبة عن العقد.

2) في نهاية كل فترة محاسبية يصار إلى إعادة تقييم العقد في ضوء سعر الصرف الفوري أو الجاري السائد.

3) يتم الاعتراف بخسارة أو ربح عقد الصرف الآجل في قائمة الدخل عن الفترة التي حدث فيها تغير سعر الصرف.

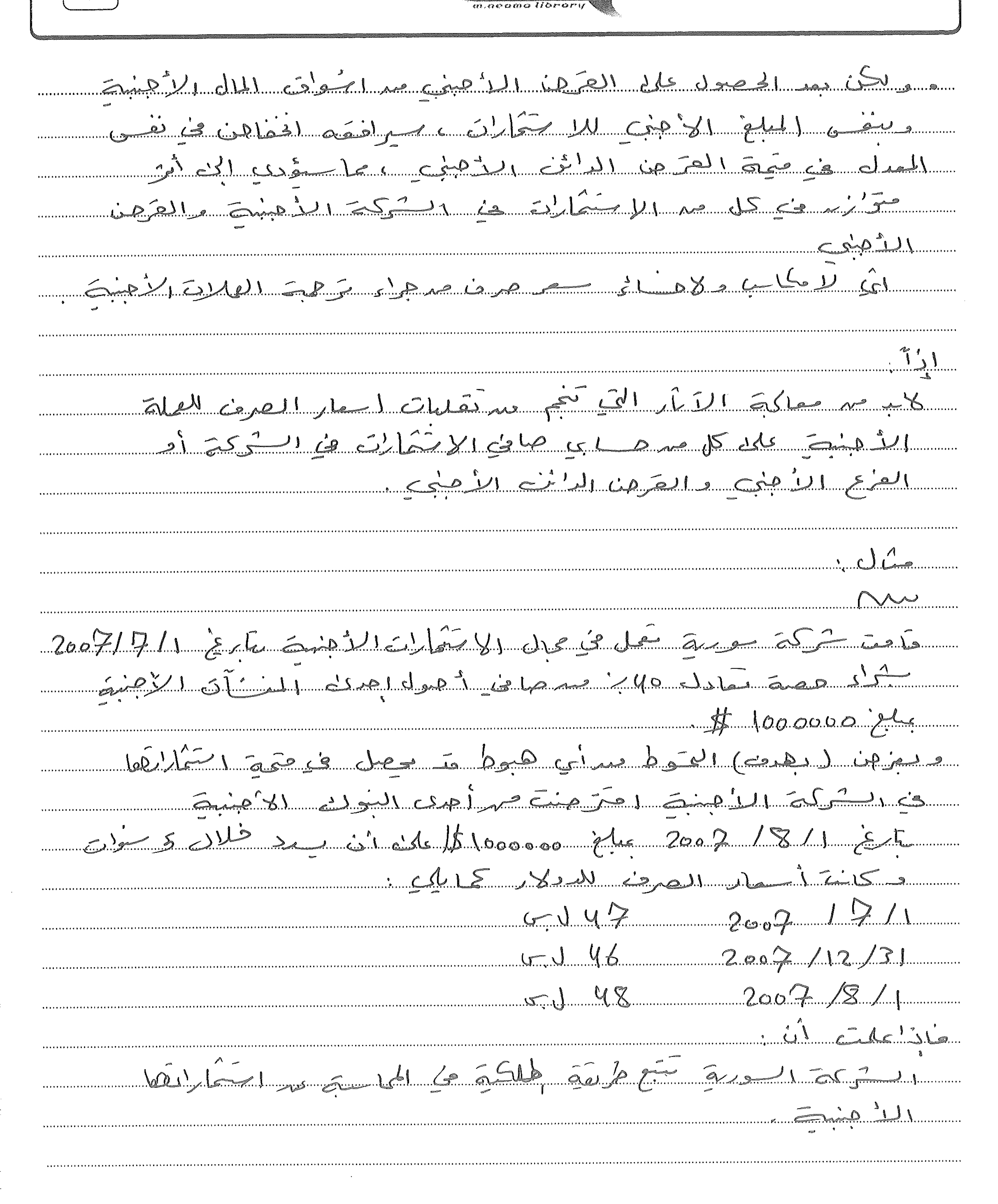
- المشاكل المحاسبية لمعالجة تغيرات أسعار الصرف الناتجة عن عمليات تتم بالعملات الأجنبية:

تلجأ الشركات التي تملك حصصاً في منشآت أجنبية (علاقة سيطرة) (أو زمالة أو مجرد توظيفات مالية طويلة الأجل) إلى التحوط من مخاطر تقلبات أسعار الصرف على تقييم استثماراتها في تلك المنشآت أو الشركات الأجنبية.

ويكون التحوط لمواجهة هبوط أسعار الصرف للعملة الأجنبية من خلال:

الاقتراض من المصارف الأجنبية بعملة تماثل العملة للبلد الذي تتواجد فيه الشركة الأجنبية المستثمر فيها أو الفرع الأجنبي المستثمر فيه. ← هام

- أي انخفاض في سعر الصرف للعملة الأجنبية المستخدمة في شراء الاستثمارات في الفرع أو المنشأة الأجنبية سيؤدي إلى انخفاض قيمة هذه الاستثمارات بالعملة الوطنية وبالتالي حصول خسارة.



ولكن بعد الحصول على القرض الأجنبي من أسواق المال الأجنبية وبنفس المبلغ الأجنبي للاستثمارات، سيرافقه انخفاض في نفس المعدل في قيمة القرض الدائن الأجنبي، مما سيؤدي إلى أثر متوازن في كل من الاستثمارات في الشركة الأجنبية والقرض الأجنبي
أي لا مكاسب ولا خسائر سعر صرف من جراء ترجمة العملات الأجنبية.

إذاً:
لابد من معالجة الآثار التي تنجم عن تقلبات أسعار الصرف للعملة الأجنبية على كل من حسابي صافي الاستثمارات في الشركة أو الفرع الأجنبي والقرض الدائن الأجنبي.

مثال:
قامت شركة سورية تعمل في مجال الاستثمارات الأجنبية بتاريخ 2007/7/1 شراء حصة تعادل ٤٠٪ من صافي أصول إحدى المنشآت الأجنبية بمبلغ 1000000 $.
وبغرض (بهدف) التحوط من أي هبوط قد يحصل في قيمة استثماراتها في الشركة الأجنبية اقترضت من أحد البنوك الأجنبية بتاريخ 2007/8/1 مبلغ 1000000.00 $ على أن يسدد خلال ٣ سنوات
وكانت أسعار الصرف للدولار كما يلي:

التاريخ	السعر
2007/7/1	47 ل.س
2007/12/31	46 ل.س
2007/8/1	48 ل.س

فإذا علمت أن:
الشركة السورية تتبع طريقة الملكية في المحاسبة عن استثماراتها الأجنبية.

والمطلوب:
تسجيل قيود اليومية اللازمة لبيان أثر تقلبات أسعار الصرف بشركة خلال العام.

الحل: 1) اثبات لشراء الحصة في الشركة الأجنبية:
2007/7/1:

47000000 من د/ عملات أجنبية
47000000 إلى د/ النقدية

- شراء العملة الأجنبية لتمويل عملية الاستثمار.
(1000000 x 47 ل.س).

47000000 من د/ الاستثمارات في الشركة الاجنبية
47000000 إلى د/ عملات أجنبية

- اثبات الاستثمارات على أساس سعر صرف 47 للدولار.

2) الحصول على القرض الأجنبي:

2007/8/1

48000000 من د/ عملات أجنبية $
48000000 إلى د/ قروض دائن أجنبي
(1000000 x 48 ل.س)

- اثبات الحصول على القرض الأجنبي.

48000000 من د/ النقدية
480000 إلى د/ عملات أجنبية
- اثبات تحويل القرض إلى العملة الأجنبية.

3) ترجمة بندي الاستثمارات في الشركة الأجنبية والقرض الدائن الأجنبي في ميزانية الشركة السورية في 31/12/2007 بناءً على أساس سعر الصرف المباشر للدولار في هذا التاريخ (سعر الإقفال) وذلك من أجل تحديد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن تغير سعر الصرف للدولار.

لذا نعد الجدول التالي:

البيان	الاستثمارات في المنشأة الأجنبية	القرض الدائن الأجنبي
الرصيد 1/7/2007	47000000	—
الرصيد 1/8/2007	—	48000000
مترجم في 31/12/2007	(46000000)	(46000000)
مكاسب أو خسائر أسعار الصرف	(1000000) خسارة	2000000 مكاسب

الخسارة هنا (أجل) نقص تظهر في حقوق الملكية أو الاحتياطي ولا تقفل في أرباح وخسائر.

المكاسب: جزء من المكاسب يغطي الخسارة، وما زاد عن ذلك تقفل في ح/ أ.خ.

ملاحظة:
يتم معالجة آثار التقلبات في أسعار الصرف سواء كانت مكاسب أو خسائر ناتجة عن ترجمة بند الاستثمارات

في الشركة الأجنبية كتعديل لحقوق المساهمين، وهذا ما يتفق
عليه المبادئ المحاسبية، والسبب في ذلك:
هو أن تلك المكاسب أو الخسائر مرتبطة بالترجمة وليس بالتحويل
أو التدفق الفعلي للنقدية.

أما آثار تقلبات أسعار الصرف على بند القروض الدائنة الأجنبية
فيعالج جزء منها في حدود المكاسب أو الخسائر المحققة في بند
الاستثمارات في الشركة الأجنبية كتعديل لحقوق المساهمين
ويعالج الجزء الآخر الذي يتجاوز المبلغ السابق
(الأثر الحادث في بند الاستثمارات) في حساب أ.خ (قائمة الدخل)

2007/12/31 1000.000 من ح/ م.خ تغير سعر الصرف (خسائر الترجمة)
1000.000 الى ح/ الاستثمارات في الشركة الأجنبية

- اثبات خسائر الترجمة -

2000.000 من ح/ قرض دائن أجنبي
2000.000 الى ح/ م.خ تغير سعر الصرف
(مكاسب الترجمة)

- اثبات مكاسب الترجمة -

1000.000 من ح/ الاحتياطي العام
1000.000 الى ح/ م.خ تغير سعر الصرف
- اقفال خسائر الترجمة في ح/ الاحتياطي العام -

2000.000 من ح/ م.خ تغير سعر الصرف
الى مذكورين
1000.000 ح/ احتياطي عام
1000.000 ح/ أ.خ

- اقفال مكاسب الترجمة في الحسابات المذكورة -

مثال ص 373

حالة تصدير بضاعة تم التحوط عليها بعقد صرف آجل :

بتاريخ 2004/12/1 قامت إحدى المنشآت السورية بتصدير بضاعة لأحد المستوردين بإحدى الدول الاتحاد الاوروبي بمبلغ 50000 يورو على أن تحصل المبلغ بتاريخ 2005/3/31 وقد حصل بالفعل بذلك التاريخ ..

وفي التاريخ نفسه (2004/12/1) دخلت المنشأة في عقد صرف آجل مع البنك العربي يقضي ببيع المبلغ المذكور وتسليمه للبنك بتاريخ 2005/3/31 على أساس سعر صرف آجل قدره 62 ل.س لليورو الواحد.

وقد كانت أسعار الصرف الفورية لليورو بالنسبة لليرات السورية كما يلي :

2004/12/1 ← 63 ل.س

2004/12/31 ← 62.5 ل.س

2005/12/31 ← 61 ل.س

المطلوب :

1) تسجيل العمليات السابقة بدفاتر المنشأة السورية.

2) تصوير الحسابات اللازمة بتاريخ 2004/12/31 وأثرها بالميزانية

3) هل حققت المنشأة هدفها من عقد الصرف الآجل.

الحل :

2004/12/1 :

3150000 من ح/ الزبائن (مستورد أجنبي)

3150000 الى ح/ المبيعات

- بيع بضاعة بالأجل 5000 يورو X 63 ل.س -

2004/12/1 :

صفر مذكورين

من ح/ مدينو عقود صرف آجلة 3100000

من ح/ خصم عقود صرف آجلة 50000

إلى ح/ التزامات مقابل عملات أجنبية (يورو) 3150000

- اثبات عقد الصرف الآجل -

(50000 يورو × 62 ل.س = 3100000)

50000 × (62 − 63).

2004/12/31 :

من ح/م في تغير سعر الصرف 25000

إلى ح/ الزامات (مستورد أجنبي) 25000

- اثبات الخسارة الناجمة عن هبوط سعر الصرف لليورو.

(50000 يورو × (62.5 − 63))

25000 من ح/ التزامات مقابل عملات أجنبية

إلى ح/م في تغير سعر الصرف 25000

- اثبات المكاسب الناجمة عن هبوط سعر الصرف لليورو -

من ح/ مصروف خصم عقود صرف آجلة 12500

إلى ح/ خصم عقود صرف آجلة. 12500

$50000 \times \frac{1}{4} = 12500$

- استهلاك خصم عقود الصرف الآجلة عن الفترة المتعلقة بعام 2004.

25000 من ح/ م.م.خ
25000 الى ح/ م.م.خ تغير سعر الصرف
- اقفال خسائر سعر الصرف.

25000 من ح/ م.م.خ تغير سعر الصرف
25000 الى ح/ م.م.خ
- اقفال مكاسب سعر الصرف.

12500 من ح/ م.م.خ
12500 الى ح/ مصروف مخصص عقود صرف آجلة
- تحميل عام 2004 بنصيب مخصص عقود صرف آجلة.

من مذكورين
3050000 ح/ عملات أجنبية (يورو)
75000 ح/ م.خ تغير سعر الصرف.
3125000 الى ح/ الزبائن (مستورد أجنبي)

50000 يورو × 61 ل.س
50000 × (62.5 - 61) ل.س
- استلام المبلغ الأجنبي وإثبات الخسائر الناجمة عن انخفاض سعر الصرف.

3125000 من ح/ التزامات مقابل عملات أجنبية
الى مذكورين
3050000 ح/ عملات أجنبية (يورو)
75000 ح/ م.خ تغير سعر الصرف

- تسليم البنك الـ 50000 يورو وإثبات المكاسب الناجمة عن تغير سعر الصرف.

3100000 من ح/ النقدية
3100000 الى ح/ مدينو عقود صرف آجلة

- استلام قيمة العملة الأجنبية على أساس سعر الصرف الآجل المتفق عليه.

37500 من ح/ مصروف خصم عقود صرف آجلة
37500 الى ح/ خصم عقود صرف آجلة

50000 ل.س × $\frac{3}{4}$ أشهر.

- استهلاك الخصم بعد عام 2005.

75000 من ح/ أ.خ
75000 الى ح/ أ.خ تغير في سعر الصرف
- اقفال حساب تغير سعر الصرف.

75000 من ح/ أ.خ تغير سعر الصرف
75000 الى ح/ أ.خ
- اقفال مكاسب تغير سعر الصرف.

37500 من ح/ أ.خ
37500 الى ح/ مصروف خصم عقود صرف آجلة

- اقفال مصروف الخصم بحساب أ.خ.

ح/ الزبائن (مستورد أجنبي)

315000 الى ح/ المبيعات	25000 من ح/ خ.م/ تغير سعر الصرف
	312500 رصيد مدين 12/31
315000	315000

ح/ التزامات مقابل عملات أجنبية

25000 ح/ خ.م/ تغير سعر الصرف	315000 من مذكورين
312500 رصيد دائن	
315000	315000

ح/ خصم عقود صرف آجلة

50000 الى ح/ التزامات مقابل عملات أجنبية	12500 من ح/ مصروف خصم عقود صرف آجلة
	37500 رصيد مدين 12/31
50000	50000

ح/ مدينو عقود صرف آجلة

3100.000 الى/ التزامات مقابل عقود صرف آجلة	3100.000 رصيد مدين 12/31
3100.000	3100.000

• تظهر الأرصدة في الميزانية بتاريخ 2004/12/31 كما يلي:

3125000 الزبائن (قطاع خارجي)	3125000 التزامات مقابل عملات أجنبية
3100.000 مدينو عقود صرف آجلة	
37500 خصم عقود صرف آجلة	

سؤال:

هل حققت المنشأة السورية هدفها في عقد الصرف الأجل؟

لو أن المنشأة لم تدخل في عقد بيع آجل (عقد صرف آجل) لكانت الخسارة الفعلية

= 50.000 يورو × (61 - 63) = 100.000 ل.س

ولكن الخسارة بعد الدخول في عقد الصرف الأجل:

50000 يورو × (62 - 63) = 50000 ل.س

وبالتالي:
أمكن تجنب خسارة محتملة مقدارها:
100.000 − 50000 = 50000 ل.س أي أن المنشأة حققت هدفها

• بعد استعراض ما سبق يمكن تحديد طبيعة العلاوة أو الخصم لعقود الصرف الآجلة، فيما إذا كانت تشكل إيراداً أو مصروفاً (ربحاً أو خسارة) كما يلي:

• في حال الشراء الآجل (الاستيراد) ← العلاوة تعد مصروفاً أو خسارة / الخصم يعد إيراداً أو ربحاً

• في حال البيع الآجل (التصدير) ← العلاوة تعد إيراداً أو ربحاً / الخصم يعد مصروفاً أو خسارة

ملاحظة:
حساب الربح أو الخسارة في عقد الصرف الآجل في حالة المضاربة كما يلي يحسب:

• مبلغ العملة الأجنبية × (سعر الصرف الآجل بتاريخ إعداد القائمة في المركز المالي لمدة تساوي الفترة الباقية من العقد − سعر الصرف الآجل المتفق عليه أو آخر سعر الصرف المستخدم في إعداد القوائم المالية)

← سنكمل في المحاضرة القادمة إن شاء الله...

انتهت المحاضرة الثالثة عشر

Fourth

السلام عليكم.....

سنكمل ما بقي من هذا الفصل الخامس ويكون هذا الفصل الأخير الذي سنأخذه.....

والآن سنتحدث عن:

ترجمة القوائم المالية الأجنبية:

تعريف الترجمة:

هو التعبير عن المبالغ أو عمليات يتم قياسها بالعملة الأجنبية بواسطة العملة المحلية.

يعني:

تحويل مبلغ من العملة الأجنبية إلى العملة المحلية.

- إن عملية الترجمة تؤدي إلى تغيير وحدة القياس المستخدمة في القوائم المالية الأجنبية إلى وحدة قياس محلية (العملة الوطنية) التي تستخدمها الشركة القابضة أو التي تستخدم من قبل المركز الرئيسي في إعداد القوائم المالية الموحدة.

- أهداف الترجمة للقوائم المالية الأجنبية: هامة

1) إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة والشركات التابعة لها والتي تقع في دول أجنبية مختلفة، حيث أن العملات المستخدمة مختلفة ولا يمكن تجميعها وتلخيصها إلا من خلال عملية الترجمة.

2) تقييم الأداء لأنشطة الوحدات الاقتصادية الأجنبية والرقابة عليها

③ إجراء المقارنات بين نتائج الوحدات الأجنبية الواقعة في دول مختلفة، وهذا لا يمكن أن يكون دون إجراء عملية الترجمة.

④ توفير البيانات والمعلومات التي تستخدمها في بلد الشركة القابضة

هامة ⟵ وقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية بالولايات المتحدة الأمريكية في المعيار رقم (52) ...... أهداف ترجمة القوائم المالية الأجنبية وبالتالي:

1) "تقديم معلومات تتفق بوجه عام مع الآثار الاقتصادية المتوقعة لتغير سعر الصرف على التدفقات النقدية من الشركة التابعة إلى الشركة القابضة وعلى حقوق الملكية فيها.

2) " أن تعكس القوائم المالية الموحدة النتائج في الوحدات الأجنبية كما تم قياسها بالعملة المحلية لهذه الوحدات ..... وطبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة في بلد الشركة الأم..

طرق ترجمة القوائم المالية الأجنبية: (فقط النظري) هام

• توجد 4 طرق رئيسية لترجمة القوائم المالية الأجنبية وهي:

1) طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة.
2) طريقة البنود النقدية وغير النقدية.
3) الطريقة الزمنية.
4) طريقة سعر الصرف الجاري.

أولاً: طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة:

تقوم على تقسيم بنود الميزانية إلى متداولة وغير متداولة

• ويتم ترجمة البنود المتداولة باستخدام سعر الصرف الجاري، باعتبار أن هذه البنود هي الأكثر عرضة لمخاطر تغير سعر الصرف، أما البنود غير المتداولة ← تترجم باستخدام سعر الصرف التاريخي لأنها معرضة لخطر أقل، ولأن أسعار الصرف قد تتغير في الأجل الطويل في اتجاه مخالف.

•• ووفقاً لطريقة ترجمة القوائم المالية الأجنبية تتم الترجمة على النحو التالي:

1) تترجم عناصر الأصول والالتزامات المتداولة على أساس سعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد الميزانية.

2) تترجم عناصر الأصول والالتزامات غير المتداولة وحقوق الملكية باستخدام سعر الصرف التاريخي أي السائد في تاريخ حدوث كل عنصر.

3) تترجم عناصر الإيرادات والمصاريف في قائمة الدخل باستخدام متوسط أسعار الصرف خلال الفترة المحاسبية باستثناء البنود التي لها علاقة مباشرة ببنود الميزانية مثل:
استهلاك م ثابتة، تكلفة البضاعة المباعة
← إذ تترجم بشكل موافق لتلك البنود.

4) ويتم معالجة مكاسب وخسائر الترجمة المحققة وخسائر الترجمة غير المحققة في قائمة الدخل، بينما تعالج مكاسب الترجمة غير المحققة بإظهارها في حقوق الملكية بالميزانية ... أي يؤجل الاعتراف بها حتى تتحقق.

• تتميز هذه الطريقة بالسهولة وأنها تحدث آثار اقتصادية متوافقة مع الآثار المتوقعة من تغير أسعار الصرف.

• إلا أنها يعاب عليها:

١) تطبيق معدلات أسعار صرف مختلفة على أصول يطبق عليها أساس قياس واحد.

مثلاً:

يترجم بند الأصل الثابت باستخدام ← سعر صرف تاريخي.

بينما يترجم بند المخزون السلعي باستخدام ← سعر صرف جاري

بالرغم من أنه:

كليهما يقيم بالتكلفة التاريخية.

٢) ترجمة الالتزامات الطويلة الأجل باستخدام سعر الصرف التاريخي تؤدي إلى تأجيل الاعتراف بأرباح وخسائر الترجمة التي تحدث خلال سنوات الدين وتحميلها دفعة واحدة على السنة التي يجري فيها السداد.

٣) ترجمة المخزون السلعي الذي يقيم على أساس التكلفة باستخدام سعر صرف جاري تؤدي إلى تشويه نتائج العمليات.

ثانياً: طريقة البنود النقدية وغير النقدية:

• تقوم على تصنيف البنود في الميزانية إلى بنود نقدية وغير نقدية.

* البنود النقدية:

هي عناصر الأصول والالتزامات التي يجب تسويتها بعدد محدد من الوحدات النقدية للعملة الأجنبية.

مثال:

النقدية، م. القبض، م. الدفع، الالتزامات قصيرة وطويلة الأجل

- وتعتبر هذه الطريقة أن البنود النقدية لها خصائص متماثلة وهي الأكثر عرضة لمخاطر تغير أسعار الصرف، لذلك يجب أن تترجم باستخدام سعر الصرف الجاري.

* البنود الغير نقدية:
هي الأصول والالتزامات التي لا تنطوي بعدد محدد من الوحدات النقدية للعملة الأجنبية (إضافة لحقوق الملكية)

- وهي الأقل عرضة لمخاطر تغير سعر الصرف، لذلك من المناسب ترجمتها باستخدام سعر الصرف التاريخي.

← وفقاً لهذه الطريقة تتم ترجمة القوائم المالية الأجنبية كما يلي:

1) تترجم الإيرادات والمصروفات في قائمة الدخل ← بمتوسط سعر الصرف عدا البنود التي لها علاقة مباشرة بالميزانية (بنودها) ← فتترجم بسعر الصرف المستخدم في البنود المرتبطة بها.

2) تترجم عناصر الأصول والالتزامات النقدية ← بسعر الصرف الجاري بتاريخ إعداد القوائم المالية 31/12.

3) تترجم عناصر الأصول والالتزامات غير النقدية وحقوق الملكية ← باستخدام سعر صرف تاريخي السائد وقت حصول الالتزام أو الحصول على الأصل.

4) تتم معالجة المكاسب وخسائر الترجمة المحققة وخسائر الترجمة غير المحققة في قائمة الدخل.. بينما يؤجل الاعتراف بمكاسب الترجمة غير المحققة حتى تتحقق.

عيوب هذه الطريقة :

1) تطبيق على الأصول غير النقدية معدل صرف واحد بالرغم من أنها قد تقاس باستخدام أسس مختلفة ..

مثلاً :
يتم تقييم الأصول الثابتة دائماً ← بالتكلفة التاريخية
بينما تقيم البضاعة باستخدام ← قاعدة التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل

2) تؤدي لاختلاف النسب والمؤشرات المالية عما كانت عليه في القوائم المالية الأجنبية ، لأن هذه الطريقة تستخدم أسعار صرف مختلفة (أكثر من سعر الصرف).

3) تحدث آثار اقتصادية مختلفة للآثار الاقتصادية المتوقعة عند تغير أسعار الصرف (تحدث مكاسب ترجمة ← عند انخفاض أسعار الصرف
وخسائر ترجمة ← عند ارتفاع أسعار الصرف)

4) إن مقارنة المبيعات التي ترجم باستخدام متوسط أسعار الصرف الجارية خلال الفترة مع تكلفة البضاعة المباعة التي ترجم على أساس سعر صرف تاريخي تؤدي إلى تشويه رقم الربح

ثالثاً : الطريقة الزمنية :

ترجم عناصر الأصول والالتزامات بشرط الحفاظ على أسس القياس المتبعة في إعداد القوائم المالية الأجنبية ، أي أن هذه الطريقة في الترجمة ← تغير وحدة القياس دون أن تغير أساس القياس

.. ووفقاً للطريقة هذه يتم عملية ترجمة القوائم المالية الأجنبية بالشكل التالي:

1) تترجم الأصول والالتزامات التي تقيم بالأسعار الجارية أو التي تسجل على أساس القيمة الاستبدالية أو القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلاً باستخدام سعر الصرف الجاري السائد في تاريخ إعداد الميزانية

مثال:

النقدية، م. القبض، م. الدفع، المدينون، البضاعة بسعر السوق، الاستثمارات قصيرة الأجل بسعر السوق.

2) تترجم الأصول والالتزامات التي تقيم بالتكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف التاريخي السائد بتاريخ العملية.

مثال:

الأصول الثابتة، والبضاعة والاستثمارات قصيرة الأجل بالتكلفة.

3) تترجم الإيرادات والمصروفات في قائمة الدخل باستخدام متوسط سعر الصرف خلال الفترة المحاسبية.

4) تعالج المكاسب والخسائر المحققة وغير المحققة كافة للترجمة في قائمة الدخل عن الفترة التي تغير فيها سعر الصرف.

مزايا هذه الطريقة:

1] تحافظ على أسس القياس المستخدمة في قياس البنود في القوائم المالية الأجنبية

2] هناك مرونة في اختيار سعر الصرف الملائم لترجمة كل عنصر منها وفقاً للأساس المستخدم في القياس

3] تتيح إمكانية تطبيق المبادئ المحاسبية للشركة القابضة على الوحدات التابعة.

عيوبها:

1) تقوم بترجمة القوائم المالية الأجنبية كما لو كانت أنشطة الشركات التابعة قد حدثت في دولة الشركة القابضة وبعملتها المحلية وهذا غير صحيح

2) تؤدي إلى تشويه العلاقات واختلاف النسب والمؤشرات المالية المحسبة في القوائم المالية الأجنبية، نظراً لاستخدام أكثر من سعر الصرف.

3) تنتج آثار اقتصادية لا تتفق مع الآثار الاقتصادية المتوقعة لتغير سعر الصرف

4) تؤدي إلى تقلبات كبيرة في رقم الربح وتحويل في بعض الأحيان الظاهرة في الميزانية للمنشأة الأجنبية إلى خسائر بعد الترجمة .. بسبب إقفال كل المكاسب والخسائر المحققة وغير المحققة للترجمة في قائمة الدخل.

رابعاً: طريقة سعر الصرف الجاري:

تقوم باستخدام سعر صرف واحد للترجمة هو سعر الصرف السائد بتاريخ إعداد القوائم المالية الأجنبية (سعر الإقفال) وذلك من أجل تلافي عيوب الطرق السابقة.

ووفقاً لها تتم الترجمة كما يلي:

1) تترجم كل الأصول والالتزامات في الميزانية باستخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ إعدادها.

2) تترجم التحويلات النقدية من الشركة التابعة إلى القابضة بسعر الصرف الجاري وقت حدوث هذه التحويلات.

3) تترجم الإيرادات والمصاريف باستخدام سعر الصرف الجاري (الإقفال) أو بمتوسط سعر الصرف خلال الفترة المحاسبية.

4) تقابل مكاسب وخسائر الترجمة المحققة وغير المحققة في حساب خاص ضمن حقوق الملكية في الميزانية. هام

← ومن أهم عيوب هذه الطريقة:
استخدام سعر صرف جاري لترجمة أصول تقاس ← بالتكلفة التاريخي ← يؤدي لأرقام لا تملك دلالة اقتصادية واضحة.

← ميزاتها:

1) تتميز بالبساطة والسهولة في التطبيق نظراً لأنها تستخدم سعر صرف واحد هو السعر الصرف الجاري

2) تفترض بوجود أنشطة أجنبية للشركة التابعة في بيئة اقتصادية مختلفة عن بيئة الشركة القابضة وباستخدام عملة أجنبية مختلفة.

3) تحافظ على العلاقات والنسب والمؤشرات المالية التي تظهر في القوائم المالية الأجنبية نظراً لاستخدام سعر صرف واحد

4) تحقق نتائج تتفق مع الحقائق الاقتصادية المتوقعة مع تغير سعر الصرف إذ تحقق مكاسب ترجمة عند ارتفاع سعر الصرف وخسائر ترجمة عند انخفاض سعر الصرف.

في عام 1981 صدر المعيار رقم 1521 : هام

نجد أنه يباح كافة الترجمة أو خسائرها ضمن بند مستقل في حقوق المساهمين (الملكية)، ويبقى الأمر كذلك حتى يتم بيع الأصل أو تسييل الاستثمارات في الشركة الأجنبية، حيث عند ذلك يحول ذلك الجزء من حقوق المساهمين إلى مكاسب وخسائر تخص الفترة المحاسبية التي حدثت فيها عملية تصفية الأصل أو الاستثمار.

يعني:
تنقل في ح/م خ ← مكاسب وخسائر المحققة (عندما تحقق)
تنقل في حقوق الملكية ← مكاسب والخسائر الغير محققة.

طرق لمعالجة خسائر الترجمة :
1) الاعتراف بمكاسب وخسائر الترجمة :

تنقل كافة مكاسب وخسائر الترجمة للقوائم المالية الأجنبية في قائمة الدخل (ح/م خ).

2) الاعتراف بخسائر الترجمة فقط :

يتم إظهار خسائر الترجمة المحققة وغير المحققة في قائمة الدخل بينما تعد مكاسب الترجمة مكاسب مؤجلة وتظهر في قائمة المركز المالي.
كاحتياطي فروق عملة، وفي السنوات التالية عندما تحدث خسائر ترجمة فإنها تحمل أولاً على حساب فروق العملة، وإذا زادت الخسائر عن رصيد الحساب فإنها تحمل على قائمة الدخل عن الفترة الحالية.

بعد استعراض الطرق السابقة نورد فيما يلي جدولاً يلخص تلك الطرق لترجمة بنود قائمة المركز المالي :

بنود الميزانية	متداولة وغير متداولة	نقدية وغير نقدية	الطريقة الزمنية	سعر الصرف الجاري
1) النقدية	سعر جاري	سعر جاري	سعر جاري	سعر جاري
2) مدينون و م. قبض	سعر جاري	سعر جاري	سعر جاري	سعر جاري
3) مخزون سلعي :				
بسعر السوق	سعر جاري	سعر تاريخي	سعر جاري	سعر جاري
بالتكلفة	سعر جاري	سعر تاريخي	سعر تاريخي	سعر جاري
4) استثمارات قصيرة الأجل :				
بسعر السوق	سعر جاري	سعر تاريخي	سعر جاري	سعر جاري
بالتكلفة	سعر جاري	سعر تاريخي	سعر تاريخي	سعر جاري
5) أصول ثابتة	سعر تاريخي	سعر تاريخي	سعر تاريخي	سعر تاريخي
6) دائنون و م. الدفع	سعر جاري	سعر جاري	سعر جاري	سعر جاري
7) التزامات طويلة الأجل	سعر تاريخي	سعر جاري	سعر جاري	سعر جاري
8) حقوق الملكية	سعر تاريخي	سعر تاريخي	سعر تاريخي	سعر تاريخي

مثال رقم (1):

س

فيما يلي قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لشركة إماراتية تابعة لشركة قابضة تعمل في سورية وذلك عن عام 2007:

قائمة الدخل عن عام 2007:

البيان	المبالغ
صافي المبيعات	200000
(-) تكلفة البضاعة المباعة	100000
إجمالي الربح	100000
(-) مصروفات التشغيل:	
استهلاك الأصول الثابتة	10000
مصروفات أخرى	40000
الربح قبل الضريبة	50000
(-) مخصص الضريبة	(20000)
صافي الربح	30000

قائمة المركز المالي بتاريخ 2007/12/31 :

البيان	المبالغ
الأصول :	
نقدية	15000
م. المدينين	30000
مخزون سعر السوق	45000
أصول ثابتة (صافي)	90000
الإجمالي	180000
حقوق الملكية	75000
الالتزامات :	
ديون طويلة الأجل	60000
ديون قصيرة الأجل	45000
الإجمالي	180000

← فإذا علمت أن أسعار الصرف للدرهم الإماراتي مقابل الليرة السورية كانت كما يلي :

- بتاريخ 2007/1/1 ← 1 درهم = 12 ل.س
- " 2007/12/31 ← 1 درهم = 13.5 ل.س
- متوسط سعر الصرف خلال عام 2007 ← 1 درهم = 12.6 ل.س

والمطلوب:

1) ترجمة القوائم المالية السابقة من الدرهم الاماراتي إلى الليرة السورية حسب الطرق التالية:

أ- البنود المتداولة وغير المتداولة.

ب- البنود النقدية وغير النقدية.

ج- الطريقة الزمنية.

د- طريقة السعر الجاري.

2) تحديد مكاسب الترجمة وخسائرها، وماذا تستنتج على أساسها؟

3) تحديد صافي الأصول أو الالتزامات الأكثر عرضة لمخاطر تقلب أسعار الصرف.

الحل:

أولاً: ترجمة قائمة المركز المالي للشركة الاماراتية التابعة إلى الليرة السورية.

** تفسير الحل **

① - لا تترجم حقوق الملكية وهي تكتب كما هي سابقاً.

② - يتم احتساب مكاسب أو خسائر الترجمة بطريقتين هما:

أ) حقوق الملكية بعد الترجمة - حقوق الملكية المحسوبة على أساس سعر الصرف التاريخي.

وبالتالي فهي حسب الطرق الأربعة السابقة ما يلي:

• الطريقة (1):

967500 - 900.000 = + 67500 (مكسب)

• الطريقة (2):

810000 - 900.000 = - 90000 (خسارة)

• الطريقة الثالثة:

877500 - 900.000 = - 22500 (خسارة)

• الطريقة (٤):

1012500 - 900 000 = 112500+ (مكسب).

ب) صافي الأصول أو الالتزامات الأكثر عرضة لمخاطر تغير سعر الصرف × (سعر الصرف الجاري - سعر الصرف التاريخي).

وبالتالي تحتسب مكاسب وخسائر الترجمة للقوائم المالية الأجنبية كما يلي:

• حسب الطريقة (١):

45000× (13.5 - 12) = 67500+ ل.س

• حسب الطريقة (٢):

(60000) × (13.5 - 12) = 90000- ل.س

• حسب الطريقة (٣):

(15000) × (13.5 - 12) = 22500- ل.س

• حسب الطريقة (٤):

75000 × (13.5 - 12) = 112500+ ل.س

③ تحسب صافي الأصول أو الالتزامات الأكثر عرضة لمخاطر تقلب أسعار الصرف كما يلي:

• حسب الطريقة (١):

الأصول المتداولة - الالتزامات المتداولة

• حسب الطريقة (٢):

الأصول النقدية - الالتزامات النقدية

• حسب الطريقة (٣):

الأصول - الالتزامات المطبق على بنودها ترجمة باستخدام سعر الصرف الجاري.

• حسب الطريقة (٤):

إجمالي الأصول - إجمالي الالتزامات.

4- يلاحظ أن الطريقة الأولى والرابعة تتفقان مع الحقائق الاقتصادية المتوقعة من تغير سعر الصرف حيث حققتا مكاسب ترجمة من ارتفاع سعر الصرف

• بينما لا تتفق الطريقة الثانية والثالثة مع الحقائق الاقتصادية المتوقعة من تغير سعر الصرف حيث حققتا خسائر ترجمة مع وجود ارتفاع بسعر الصرف.

سعر جاري	زمنية	نقدية	متداولة	المبلغ المدفوع بسعر صرف تاريخي	المبلغ بالدرهم الإماراتي	البيان
طرق الترجمة إلى الليرة السورية						
						الأصول:
202500	202500	202500	202500	180000	15000	نقدية
405000	405000	405000	405000	360000	30000	م. قبض
607500	607500	540000	607500	540000	45000	مخزون بسعر السوق
1215000	1080000	1080000	1080000	1080000	90000	م. ثابتة (صافي)
2430000	2295000	2227500	2295000	2160000	180000	الإجمالي
						حقوق الملكية والالتزامات:
1012500	877500	810000	967500	900000	75000	حقوق الملكية
810000	810000	810000	720000	720000	60000	ديون طويلة أجل
607500	607500	607500	607500	540000	45000	ديون قصيرة أجل
2430000	2295000	2227500	2295000	2160000	180000	الإجمالي
112500	(22500)	(90000)	67500	—	—	مكاسب/خسائر الترجمة

صافي الأصول أو الالتزامات الأكثر عرضة لخطر تقلب أسعار الصرف	—	—	45000	(60000)	(15000)	75000

ثانياً: ترجمة قائمة الدخل للشركة التابعة الاماراتية إلى الليرات السورية بعام 2007:

البيان	المبلغ بالدرهم الاماراتي	المبلغ بسعر الصرف العادي	طرق الترجمة لليرة السورية			
			متداولة	نقدية	زمنية	سعر صرف جاري
مبيعات	200 000	2400 000	2520000	2520000	2520000	2700000
نطرح مايلي:						
تكلفة بضاعة مباعة	100000	1200 000	1350000	1200000	1350000	1350000
استهلاك م ثابتة	10000	120000	120000	120000	120000	135000
مصروفات أخرى	40000	480000	504000	504000	504000	540000
اجمالي التكاليف	150000	1800000	1974000	1824000	1974000	2025000
الربح قبل الضريبة	50000	600000	546000	696000	547000	675000
(-) مخصص الضريبة	(20000)	(240000)	(252000)	(252000)	(252000)	(270000)
± أرباح/خسائر الترجمة	—	—	67500	(90000)	(22500)	112500
صافي الربح أو الخسارة	30000	360000	361500	354000	272500	517500

ملاحظات :

1) تم ترجمة المبيعات باستخدام متوسط سعر الصرف الجاري باستثناء طريقة سعر الصرف الجاري التي يستخدم فيها سعر الصرف الجاري (سعر الاقفال) في الترجمة

2) تم ترجمة المصروفات الأخرى باستخدام متوسط سعر الصرف الجاري باستثناء طريقة سعر الصرف الجاري .

3) ترجمة تكلفة البضاعة المباعة في كل طريقة تبعاً للقواعد المتبعة في ترجمة المخزون السلعي ، وترجم استهلاكات الأصول الثابتة وفقاً لسعر الصرف المستخدم في ترجمة الأصول الثابتة في كل طريقة .

مثال رقم (2) :

بالعودة للمثال السابق ، نفترض أن سعر الصرف للدرهم الاماراتي بالنسبة لليرة السورية كانت كما يلي :

سعر الصرف التاريخي   1 درهم = 12 ل.س

سعر الصرف الجاري   1 درهم = 11.5 ل.س

متوسط سعر الصرف خلال عام 2007 هو : 1 درهم = 11.8 ل.س

المطلوب : إعادة الحل حسب ما هو مطلوب .

الحل : أولاً : ترجمة قائمة المركز المالي للشركة الاماراتية التابعة إلى الليرة السورية :

البيان	المبلغ بالدرهم الاماراتي	المبلغ بسعر (د.س) الصرف التاريخي	طرق الترجمة الى الليرة السورية: متداولة	نقدية	زمنية	سعر جاري
الأصول:						
النقدية	15000	180000	172500	172500	172500	172500
ح. القبض	3000	360000	345000	345000	345000	345000
مخزون سلعي	45000	540000	517500	540000	517500	517500
أصول ثابتة	90000	1080000	1080000	1080000	1080000	1035000
الاجمالي	180000	2160000	2115000	2137500	2115000	2070000
حقوق الملكية + الالتزامات:						
حقوق الملكية	75000	900000	877500	930000	907500	862500
التزامات ط أجل	60000	720000	720000	690000	690000	690000
التزامات ق أجل	45000	540000	517500	517500	517500	517500
الاجمالي	180000	2160000	2115000	2137500	2115000	2070000
مكاسب أو خسائر الترجمة	—	—	(22500)	3000	7500	(37500)
صافي الأصول أو الالتزامات الأكثر عرضة لتقلبات أسعار الصرف	—	—	45000	(60000)	(15000)	75000

ملاحظات:

1) نحتسب مكاسب أو خسائر الترجمة كما يلي:

• حسب الطريقة (1):

$45000 \times (11.5 - 12) = -22500$ خسارة

• حسب الطريقة (2):

$(60000) \times (11.5 - 12) = +30000$ مكسب

• حسب الطريقة (3):

$(15000) \times (11.5 - 12) = +7500$ مكسب.

• حسب الطريقة (4):

$75000 \times (11.5 - 12) = -37500$ خسارة

← والنتائج متطابقة.

ثانياً: ترجمة قائمة الدخل للشركة الإماراتية التابعة للشركة السورية بعام 2007

ملاحظات:

نلاحظ أن الطريقتين: المتداولة وسعر الصرف الجاري تتفقان مع الحقائق الاقتصادية حيث حققتا خسائر ترجمة بسبب انخفاض سعر الصرف.

• بينما الطريقتان النقدية والزمنية لا تتفقان مع الحقائق الاقتصادية المتوقعة من تغير سعر الصرف وقد حققتا ربحاً بالرغم من انخفاض سعر الصرف.

← ونستنتج:

• أن وجود صافي أصول معرض للخطر من جراء تغير سعر الصرف يؤدي إلى ربح في حالة ارتفاع الصرف، وخسارة في حالة انخفاض سعر الصرف

• وفي حالة وجود صافي التزامات معرض لخطر تغير سعر الصرف سيؤدي للعكس

البيان	المبلغ بالدرهم الاماراتي	المبلغ (ل.س) سعر صرف تاريخي	طرق الترجمة إلى الليرة السورية: المتداولة	النقدية	الزمنية	سعر جاري
المبيعات	200.000	240000	2360000	2360000	2360000	2030000
يطرح ما يلي:						
• تكلفة بضاعة مباعة.	100.000	1200.000	1150000	1200.000	1150000	1150000
• اهتلاك أصول ثابتة.	10000	120000	120000	120000	120000	115000
• مصروفات أخرى	40000	480000	472000	472000	472000	460000
إجمالي التكاليف	150000	1800000	1742000	1792000	1742000	1725000
الربح قبل الضريبة	50000	600000	618000	568000	618000	575000
(-) مخصص الضريبة	(20000)	(240000)	(236000)	(236000)	(236000)	(230000)
± مكاسب أو خسائر الترجمة	—	—	(22500)	30000	7500	(37500)
صافي الربح أو الخسارة	30000	360000	359500	362000	389500	307500

• المعالجة المحاسبية لمكاسب أو خسائر الترجمة :

هناك مكاسب أو خسائر عند ترجمة القوائم المالية الأجنبية طالما كان هناك تغير في سعر الصرف للعملة الأجنبية ، وهذا يقتضي معالجة محاسبية ملائمة لها.

• فقد تطورت المعالجة المحاسبية لمكاسب الترجمة وخسائرها مع مرور الوقت.

* فالمعيار المحاسبي رقم /43/ (ARB ، No ، 43) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1981 قدم معالجة لهذه الخسائر والمكاسب للترجمة...

- ولكن عام 1981 جاء المعيار رقم /52/ : (FASB ، No ، 52) تحت عنوان ترجمة العملات الأجنبية ، وبالإجمال ماتعرض له من تغيرات في المعيار رقم 43 ...
وتحدثنا عن المعيار رقم /52/ قبل قليل ..

وهكذا نكون قد أنهينا من هذه المادة ..
ونتمنى لجميع الطلاب التوفيق في امتحاناتكم .

انتهت المحاضرة (16) والأخيرة

وكل مالم يذكر في المحاضرات محذوف ..
والمحاضرات كافية ووافية ..